

Handledning för beskattning av inkomst vid 2012 års taxering

Avdelning 5 – Inkomst av näringsverksamhet
(avsnitt 42–64)

ISBN 978-91-86525-55-2
SKV 399-3 utgåva 1

Elanders Sverige 2012

Innehåll

Förkortningslista	1195

Avdelning 5 – Inkomst av näringsverksamhet.....	1201

42	Grundläggande bestämmelser	1203
42.1	Inledning	1203
42.2	Principer för inkomstbeskattning m.m.	1203
42.2.1	Allmänna bestämmelser	1203
42.2.2	Vilka inkomster ska beskattas.....	1203
42.2.3	Redovisningsregler.....	1204
42.2.3.1	Bokföringslagen	1204
42.2.3.2	Årsredovisningslagen.....	1204
42.2.3.3	God redovisningssed och rättvisande bild.....	1205
42.2.4	Standardiserade räkenskapsutdrag (SRU)	1206
42.2.5	Sambandet mellan redovisning och beskattning	1206
42.3	Allmänt om näringsverksamhet.....	1208
42.3.1	Enskild näringsverksamhet	1208
42.3.2	Enkelt bolag.....	1210
42.3.3	Näringsverksamhet bedriven i annan form.....	1211
42.3.4	Beskattningstidpunkten	1211
42.3.5	Vem ska beskattas?	1212
42.3.6	Statlig och/eller kommunal beskattning?.....	1212
42.4	Underlaget för skatten	1212
42.5	Beräkning av skatten	1212
42.6	Taxeringsår	1213
42.7	Beskattningsår	1213
43	Aktiebolag och ekonomiska föreningar	1215
43.1	Inledning	1215
43.2	Allmänna beskattningsregler	1215
43.2.1	Inkomstslag m.m.	1215
43.2.1.1	Investmentföretag.....	1220

43.2.1.2	Privatbostadsföretag	1220
43.2.2	Inskränkningar i rätten att utnyttja förluster på andelar, fastigheter, vissa fordringar m.m.	1221
43.2.3	Allmänt om dubbel- och kedjebeskattnings	1225
43.3	Utdelningsbegreppet	1226
43.4	Utdelningar till aktiebolag eller ekonomisk förening.....	1234
43.4.1	Allmänt	1234
43.4.2	Anteciperad utdelning	1234
43.4.3	Utdelning till förvaltningsföretag på svenska andelar	1235
43.4.4	Utdelning på svenska näringsbetingade andelar	1235
43.4.5	Utdelning på lagerandelar	1235
43.4.6	Utdelning på kapitalplaceringsandelar	1235
43.4.7	S.k. Lundintransaktioner	1236
43.4.8	Investmentföretag	1237
43.4.9	Allmänt om utdelning från utländska företag	1237
43.5	Utskiftade medel.....	1238
43.5.1	Inledning	1238
43.5.2	Minskning av aktiekapitalet och reservfonden	1238
43.5.3	Förvärv av egna aktier	1239
43.5.4	Likvidation	1241
43.5.5	Konkurs	1243
43.5.6	Utskiftning från ekonomisk förening m.m.	1244
43.6	Låneförbudet	1245
43.6.1	Allmänt	1245
43.6.2	Beskattnings av förbjudna lån – skatterättsliga regler	1246
43.6.3	Civilrättsliga regler	1250
43.6.4	Dispens	1255
43.6.5	Förteckning	1255
43.6.6	Lån från pensionsstiftelse	1256
43.7	Aktieägartillskott.....	1256
44	Handelsbolag	1261
44.1	Inledning	1261
44.2	Civilrättsliga bestämmelser för handelsbolag.....	1262
44.2.1	Allmänt	1262
44.2.2	Bildandet av handelsbolag	1262
44.2.3	Handelsbolagets civilrättsliga ställning	1263
44.2.4	Delägarnas inbördes mellanhavanden	1263
44.2.5	Handelsbolagets företrädare	1264
44.2.6	Likvidation av handelsbolag	1265
44.3	Skatterättsliga bestämmelser för handelsbolag.....	1265

44.3.1	Allmänt	1265
44.3.2	Beräkning av handelsbolagets inkomst.....	1268
44.3.3	Beskattning när delägarna är fysiska personer och dödsbon.....	1269
44.3.3.1	Allmänt.....	1269
44.3.3.2	Delägarbeskattningen	1270
44.3.3.3	Uppdelning i skilda näringsverksamheter	1273
44.3.3.4	Aktiv och passiv näringsverksamhet	1273
44.3.3.5	Underskott	1274
44.3.4	Beskattning när delägarna är juridiska personer.....	1277
44.3.4.1	Underskott från handelsbolag.....	1277
44.3.5	Fastigheter, bostadsrätter och andra kapitaltillgångar	1279
44.3.5.1	Allmänt.....	1279
44.3.5.2	Uppskov	1280
44.3.5.3	Kapitalförluster kan falla bort	1280
44.3.5.4	Uppskjuten avdragsrätt.....	1281
44.3.5.5	Priset kan korrigeras i vissa fall	1282
44.3.5.6	Ytterligare begränsningar av rätten till avdrag.....	1282
44.3.5.7	Fastigheter	1282
44.3.5.8	Bostadsrätter.....	1284
44.3.5.9	Återföring av avdrag	1284
44.3.5.10	Kapitalförluster på fastigheter och bostadsrätter	1285
44.3.5.11	Andra kapitaltillgångar.....	1286
44.3.6	Utskiftning och uttag av tillgångar.....	1291
44.3.7	Uttagsbeskattning	1292
44.3.7.1	Undantag från uttagsbeskattning	1293
44.3.7.2	Omstruktureringar	1294
44.3.8	Resultatfördelning	1294
44.3.8.1	Resultatfördelning mellan närstående	1295
44.3.9	Beskattningsort	1296
44.3.10	Beskattningsår	1296
44.3.11	Deklarationer och annat uppgiftslämnande	1298
44.3.11.1	Handelsbolagets deklARATION	1298
44.3.11.2	Handelsbolags uppgiftsskyldighet.....	1298
44.3.11.3	Delägarnas deklARATION.....	1299
44.3.11.4	Fåmanshandelsbolag	1300
44.3.12	Europeiska ekonomiska intressegrupperingar (EEIG).....	1301
44.4	Handelsbolags avyttring	1302
44.4.1	Handelsbolags avyttring med kapitalförlust till närstående företag.....	1302
44.4.2	Handelsbolags avyttring till underpris till fysisk person	1303
44.5	Underskott i näringsverksamhet och kapitalvinst.....	1303

45	Bestämmelser för vissa juridiska personer.....	1305
45.1	Inledning	1305
45.2	Försäkringsföretag.....	1305
45.2.1	Inledning	1305
45.2.2	Livförsäkringsföretag	1306
45.2.3	Skadeförsäkringsföretag	1307
45.2.4	Fördelning av intäktsposter och kostnadsposter	1308
45.2.5	Övertagande av hela försäkringsbeståndet	1308
45.2.6	Övrigt.....	1309
45.2.7	Utländska tjänstepensionsinstitut	1309
45.3	Investmentföretag och investeringsfonder.....	1310
45.3.1	Inledning	1310
45.3.2	Investmentföretag	1310
45.3.2.1	Definition	1310
45.3.2.2	Löpande intäkter.....	1313
45.3.2.3	Avskattning av investmentföretag.....	1314
45.3.3	Investeringsfonder	1315
45.3.3.1	Sammanläggning eller delning av investeringsfonder	1317
45.4	Kooperativa föreningar	1317
45.4.1	Definitioner.....	1318
45.4.2	Avdragsrätt för lämnade utdelningar	1319
45.4.2.1	Kooperativ utdelning.....	1319
45.4.2.2	Lämnad utdelning på medlemsinsatser och förlagsinsatser	1320
45.5	Privatbostadsföretag	1322
45.5.1	Inkomster och utgifter hänförliga till fastigheten	1324
45.5.2	Beskattning av andra inkomster	1324
45.6	Sambruksföreningar	1326
45.7	Samfälligheter.....	1326
45.8	Sparbankernas säkerhetskassa	1326
46	Utländsk juridisk person	1327
46.1	Inledning	1327
46.2	Utländsk juridisk person	1327
46.3	Utländskt bolag.....	1329
46.4	I utlandet delägarbeskattad juridisk person.....	1331
46.5	Utländsk juridisk person med lågbeskattade inkomster	1333
47	Europeiska företagsformer	1343
47.1	Inledning	1343

47.2	Europeisk ekonomisk intressegruppering (EEIG).....	1343
47.3	Europeisk gruppering för territoriellt samarbete (EGTS).....	1344
47.4	Europabolag (SE).....	1345
47.5	Europakooperativ (SCE).....	1347
48	Truster.....	1349
48.1	Inledning.....	1349
48.2	Begreppet trust.....	1349
48.2.1	Definitioner m.m.	1349
48.2.2	Stiftaren.....	1351
48.2.3	Förvaltaruppdraget	1352
48.3	Klassificering av trusters.....	1352
48.3.1	Hur trusten tillkommit.....	1352
48.3.2	Stiftarens aktivitet.....	1353
48.3.3	Förvaltarens roll.....	1353
48.3.4	Förmånstagarnas rättigheter	1353
48.4	Trusten ur svenskt skatterättsligt perspektiv	1354
48.4.1	Civilrättslig klassificering	1354
48.4.2	Stiftarens beskattningssituation.....	1356
48.4.3	Förmånstagarens beskattningssituation	1357
48.4.4	Förvaltarens beskattningssituation.....	1360
48.4.5	Trusten som skattesubjekt.....	1361
49	Avgränsning av inkomstslaget näringsverksamhet	1363
49.1	Inledning	1363
49.2	Allmänt om avgränsningen	1363
49.2.1	Näringsverksamhet.....	1372
49.2.2	Ej näringsverksamhet	1374
49.3	Aktiebolag, ekonomiska föreningar m.fl. juridiska personer	1376
49.4	Handelsbolag	1379
49.5	Enskilda näringsidkare.....	1380
49.5.1	Enkelt bolag.....	1380
49.5.2	Kapitalvinster och kapitalförluster på näringsfastigheter och näringsbostadsrätter	1381
49.5.3	Vissa tillgångar och skulder	1381
49.5.4	Rabatt och pristillägg.....	1383
49.5.5	Samfälligheter.....	1383
49.5.6	Royalty m.m.	1385
49.5.7	Inkomster vid uthyrning av rum i privatbostadsfastighet.....	1386
49.5.8	Ändring av fastighets skattemässiga karaktär vid ombyggnation.....	1387

49.6	Delägare i fåmansföretag och fåmanshandelsbolag	1388
50	Fast driftställe.....	1389
50.1	Inledning	1389
50.2	Fast driftställe.....	1390
50.2.1	Skattskyldighet	1390
50.2.2	Huvudregel	1390
50.2.3	Beroende och oberoende representant	1393
50.2.4	Royalty.....	1394
50.3	Skillnader mellan IL och OECD:s modellavtal	1395
50.4	Beräkning av inkomst från fast driftställe	1396
50.5	Filial m.m.	1399
51	Beräkning av resultatet av näringsverksamhet.....	1403
51.1	Inledning	1403
51.2	Beskattningstidpunkten	1403
51.2.1	Bokföringsmässiga grunder	1403
51.2.2	Räkenskaperna.....	1404
51.2.3	Justeringar.....	1405
51.2.4	Karaktärsbyte.....	1406
51.2.5	Fordringar och skulder i utländsk valuta	1406
51.2.6	Utgifter före verksamhetens påbörjande.....	1407
51.3	Kapitalvinster och kapitalförluster	1408
51.4	En eller flera näringsverksamheter	1409
51.4.1	Grundläggande principer.....	1409
51.4.2	Fysisk person	1410
51.4.3	Juridisk person.....	1418
51.5	Resultatet	1418
52	Anskaffningsvärde och anskaffningsutgift vid beskattningsinträde.....	1421
52.1	Inledning	1421
52.1.1	Tillämpningsområde.....	1421
52.1.2	Anskaffningsvärde och anskaffningsutgift	1423
53	Internprissättning m.m.....	1427
53.1	Inledning	1427
53.2	Den svenska korrigeringsregeln.....	1428

53.3	Affärsmässiga skäl och kompenserande transaktioner	1435
53.4	Artikel 9 i OECD:s modellavtal	1439
53.5	OECD:s riktlinjer.....	1440
53.6	Armlängdsprincipen	1441
53.6.1	OECD:s riktlinjer (kapitel I)	1441
53.6.2	Armlängdsprincipen i svensk rätt	1448
53.7	Prismetoder.....	1449
53.7.1	OECD:s riktlinjer (kapitel II)	1449
53.7.1.1	Inledning	1449
53.7.1.2	Marknadsprismetoden, CUP	1452
53.7.1.3	Återförsäljningsprismetoden, RPM.....	1453
53.7.1.4	Kostnadsplusmetoden	1455
53.7.1.5	Nettomarginalmetoden, TNMM.....	1457
53.7.1.6	Vinstdelningsmetoden	1462
53.7.2	Prismetoder i svensk rätt	1466
53.8	Jämförbarhetsanalys.....	1468
53.8.1	OECD:s riktlinjer (kapitel III).....	1468
53.8.2	Jämförbarhetsanalys i svensk rätt	1476
53.8.2.1	RÅ 1991 ref. 107 (Shell-målen).....	1476
53.8.2.2	Jämförbarhetsanalys i några domar	1480
53.9	Immateriella tillgångar.....	1483
53.9.1	Inledning	1483
53.9.2	OECD:s riktlinjer (kapitel VI)	1483
53.9.2.1	Inledning	1483
53.9.2.2	Kommersiella tillgångar	1484
53.9.2.3	Tillämpning av armlängdsprincipen.....	1486
53.9.2.4	Marknadsaktiviteter av företag som inte äger varumärken eller varunamn.....	1489
53.9.3	Immateriella tillgångar i svensk rätt.....	1490
53.9.3.1	Interna skatteregler	1490
53.9.3.2	Rättspraxis	1490
53.10	Tjänster.....	1494
53.10.1	OECD:s riktlinjer (kapitel VII).....	1494
53.10.2	EU Joint Transfer Pricing Forum.....	1497
53.10.3	Tjänster i svensk rätt.....	1497
53.11	Avtal om kostnadsfördelning, CCA.....	1502
53.11.1	OECD:s riktlinjer (kapitel VIII).....	1502
53.11.2	EU Joint Transfer Pricing Forum.....	1507
53.11.3	Avtal om kostnadsfördelning i svensk rätt	1507
53.12	Omstruktureringar	1507
53.12.1	Inledning	1507
53.12.2	OECD:s riktlinjer (kapitel IX)	1509

53.12.2.1	Inledning	1509
53.12.2.2	Särskilda överväganden beträffande risker	1510
53.12.2.3	Kompensation för själva omstruktureringen	1513
53.12.2.4	Ersättning efter omstrukturering	1524
53.12.2.5	Erkännande av faktiska transaktioner.....	1527
53.12.3	Omstruktureringar i svensk rätt.....	1529
53.12.3.1	Lageröverföring.....	1529
53.12.3.2	Överföring av ledningsfunktioner	1530
53.12.3.3	Överföring av vinstpotential.....	1531
53.12.3.4	Överföring av immateriella tillgångar.....	1532
53.12.3.5	Uppsägning av avtal.....	1532
53.12.3.6	Kostnader för överföring av verksamhet.....	1534
53.12.3.7	Kostnader för nedläggning av verksamhet.....	1535
53.13	Lån eller kapitaltillskott	1536
53.14	Ränta på koncerninterna lån	1537
53.15	Borgen och stödbrev	1542
53.16	Dokumentation	1544
53.16.1	OECD:s riktlinjer (kapitel V).....	1544
53.16.2	Dokumentation i svensk rätt.....	1544
53.16.2.1	Regelverk och syfte.....	1544
53.16.2.2	Kretsen av dokumentationsskyldiga.....	1545
53.16.2.3	Dokumentationens innehåll.....	1547
53.16.3	EUTPD	1551
53.17	Undanröjande av dubbelbeskattning.....	1551
53.18	Prissättningsbesked.....	1553
53.19	Bidrag/stöd till utländska bolag.....	1554
53.19.1	Inledning	1554
53.19.2	Rättspraxis	1554
53.19.3	Förhållandet till korrigeringsregeln	1557
54	Vad som ska tas upp i näringsverksamhet	1559
54.1	Inledning	1559
54.2	Avyttring av olika slag av tillgångar	1559
54.3	Intäkter från bankkonton, värdepapper och dylikt.....	1565
54.4	Grupplivförsäkringar m.m.....	1567
54.5	Försäkringsersättningar	1567
54.6	Inkomster i samfällighet	1568
54.7	Fastighetsägarens skattskyldighet för nyttjanderättshavares förbättringskostnader	1568
54.8	Diverse intäkter	1569

54.9	Överlåtelse av näringsverksamhet.....	1570
54.10	Uttag	1571
55	Vad som ska dras av i näringsverksamhet	1573
55.1	Inledning	1573
55.2	Överföring av tillgångar mellan näringsverksamheter	1573
55.3	Råvaror	1574
55.4	Varufordringar.....	1574
55.5	Nedskrivning av fordringar.....	1574
55.6	Representation.....	1577
55.7	Framtida garantiutgifter	1581
55.8	Organisationsutgifter m.m.	1582
55.8.1	Icke avdragsgilla organisationskostnader	1583
55.8.2	Avdrag i efterhand.....	1584
55.8.3	Allmänt om avdragsgilla organisationskostnader.....	1584
55.8.4	Speciellt om datorprogram m.m.	1586
55.9	Forskning och utveckling.....	1588
55.10	Utbildnings- och kurskostnader.....	1590
55.11	Vissa bidrag och avgifter	1593
55.12	Avgifter till arbetsgivarorganisationer.....	1593
55.13	Avsättning till personalstiftelser	1593
55.14	Skadestånd	1593
55.15	Mervärdesskatt.....	1596
55.16	Särskilda skatter och avkastningsskatt på pensionsmedel	1596
55.17	Utländska skatter	1597
55.18	Förluster av kontanta medel	1597
55.19	Brandförsäkringar för all framtid.....	1597
55.20	Hälso- och sjukvård m.m.....	1598
55.21	Grupplivförsäkringar	1602
55.22	Reseskyddsförsäkringar	1602
55.23	Bilkostnader.....	1602
55.24	Arbetsresor	1603
55.25	Egenavgifter.....	1603
55.26	Pensionsförsäkringar och pensionssparkonton	1604
55.27	Avgifter till arbetslöshetskassa	1604
55.28	Arbete i bostaden.....	1604

55.29	Reklam och sponsring.....	1605
55.30	Ökade levnadskostnader.....	1610
55.31	Personalkostnader.....	1613
55.31.1	Allmänt.....	1613
55.31.2	Löner och andra ersättningar och förmåner.....	1613
55.32	Vinstandelsstiftelse.....	1616
55.33	Personalvård.....	1618
55.34	Lönebikostnader.....	1619
55.35	Kostnader för anställdas pensionering.....	1620
55.36	Flyttningskostnader m.m.....	1620
55.37	Lokalkostnader.....	1621
55.37.1	Förhyrd arbetslokal.....	1621
55.37.2	Lokal i egen näringsverksamhet.....	1621
55.38	Vissa särskilda förluster.....	1621
55.38.1	Företagsbot, sanktionsavgifter och mutor.....	1621
55.39	Föreningsavgifter.....	1623
55.40	Lantmäteriförrättningsutgifter.....	1623
55.41	Administrativa kostnader knutna till royalty.....	1623
55.42	Avdrag i näring för dagbarnvårdare i familjehem.....	1624
56	Lager och pågående arbeten.....	1625
56.1	Lager.....	1625
56.1.1	Allmänt.....	1625
56.1.2	Djur.....	1638
56.1.3	Aktier som förvärvats genom vissa utdelningar (lex Asea) och utskiftningar.....	1639
56.1.4	Vissa aktieförvärv.....	1640
56.1.5	Aktiebyten.....	1640
56.1.6	Fusioner och fissioner.....	1640
56.1.7	Sammanläggning och delning av värdepappersfonder.....	1641
56.1.8	Delägarätter i före detta investmentföretag.....	1641
56.1.9	Försäkringsföretag m.m.	1641
56.2	Kontraktsnedskrivning.....	1642
56.3	Pågående arbeten.....	1642
56.3.1	Löpande räkning eller fast pris.....	1643
56.3.2	Löpande räkning.....	1643
56.3.3	Fast pris.....	1643
56.3.4	Underlåtenhet att slutredovisa eller fakturera.....	1644
56.3.5	Justering.....	1644

57	Inventarier och immateriella rättigheter	1645
57.1	Inledning	1645
57.2	Gränsdragning.....	1645
57.2.1	Vad är inventarier	1646
57.2.2	Immateriella rättigheter	1648
57.3	Reparation och underhåll.....	1651
57.4	Avdrag för anskaffning.....	1652
57.4.1	Värdeminskningssavdrag	1655
57.4.2	Omedelbart avdrag	1655
57.5	Nyttjanderättshavares avdragsrätt.....	1657
57.6	Anskaffningsvärde	1658
57.7	Anskaffningsvärde efter karaktärsbyte	1660
57.8	Justering av anskaffningsvärde	1661
57.9	Räkenskapsenlig avskrivning och restvärdesavskrivning.....	1663
57.9.1	Räkenskapsenlig avskrivning.....	1663
57.9.2	Restvärdesavskrivning	1668
57.9.3	Avyttringar.....	1670
57.9.4	Särskilt hög utgift	1670
57.9.5	För stora avskrivningar i räkenskaperna (skattemässig överavskrivning) ..	1670
57.9.6	Övergång till räkenskapsenlig avskrivning	1673
57.10	Mervärdesskatten och avskrivningsunderlaget.....	1674
57.11	Kontraktsnedskrivning.....	1675
58	Fastigheter och byggnader	1677
58.1	Inledning	1677
58.2	Allmänt om fastigheter och byggnad.....	1677
58.3	Reparation och underhåll samt vissa ändringsarbeten	1678
58.4	Andelshus	1680
58.5	Avdrag för anskaffningen.....	1682
58.5.1	Värdeminskningssavdrag	1682
58.5.2	Omedelbart avdrag	1683
58.5.3	Avdrag för utrangering.....	1683
58.6	Anskaffningsvärdet	1684
58.6.1	Byggnadsinventarier och ledningar	1684
58.6.2	Byggnad som uppförts av den skattskyldige	1686
58.6.3	Byggnad som förvärvats genom köp, byte m.m.	1686
58.7	Förbättringar m.m.	1687
58.8	Arbeten i byggnadsrörelse.....	1687

58.9	Justering av anskaffningsvärdet	1687
58.10	Förvärv genom arv, gåva m.m.	1687
58.11	Karaktärsbyte.....	1688
58.12	Anslutningsavgifter och anläggningsbidrag.....	1688
58.13	Statliga räntebidrag	1688
58.14	Byggnadsarbeten med statliga räntebidrag	1688
58.15	Nyttjanderättshavares förbättringar.....	1689
58.15.1	Nyttjanderättshavares beskattning	1689
58.15.2	Fastighetsägarens beskattning	1689
58.16	Exempel på beräkning av värdeminskningssavdrag för byggnad, inventarier och markanläggning.....	1690
58.17	Schema över reglerna för värdeminskningssavdrag för näringsfastigheter, markanläggningar m.m.	1692
58.18	Övergångsbestämmelser	1692
58.19	Internationellt	1693
58.19.1	Jordbruksfastighet utomlands.....	1693
58.19.2	Obegränsad skattskyldighet	1693
58.19.2.1	Beskattning av eget boende och vid uthyrning	1693
58.19.3	Begränsad skattskyldighet.....	1696
58.19.3.1	Näringsfastighet	1696
58.19.3.2	Beskattning av eget boende och vid uthyrning	1696
59	Markanläggningar och substansminskning.....	1699
59.1	Inledning	1699
59.2	Definition av markanläggning.....	1699
59.3	Reparation och underhåll.....	1700
59.4	Avdrag för anskaffning av markanläggning.....	1700
59.4.1	Värdeminskningssavdrag	1700
59.4.2	Omedelbart avdrag	1701
59.5	Nyttjanderättshavares anskaffningar.....	1701
59.6	Anskaffningsvärdet	1701
59.6.1	Markanläggning som anskaffats av den skattskyldige	1701
59.6.2	Arv, gåva m.m.	1701
59.6.3	Karaktärsbyte.....	1702
59.7	Markinventarier	1702
59.7.1	Vad som hänförs till markinventarier	1702
59.7.2	Ledningar	1702
59.8	Frukt- och bäroddlingar	1703
59.9	Avdrag för substansminskning	1703

59.9.1	Förutsättningar för avdrag	1703
59.9.2	Inträdd substansminskning	1703
59.9.3	Framtida substansminskning	1704
59.9.4	Avdrag för substansminskning av naturtillgångar	1704
60	Återföring av värdeminskningsavdrag	1709
60.1	Inledning	1709
60.2	Allmänt	1709
60.3	Kapitaltillgångar	1711
60.3.1	Fastigheter	1711
60.3.2	Begränsning vid värdenedgång	1712
60.4	Lagertillgångar	1714
60.5	Skattemässig kontinuitet vid arv, gåva m.m. av närings- bostadsrätter	1715
60.6	Beräkning av vinst eller förlust	1715
61	Jord- och skogsbruk	1721
61.1	Inledning	1721
61.2	Jordbruk	1721
61.2.1	Inledning	1721
61.2.1.1	Vem ska beskattas för jord- och skogsbruk?	1722
61.2.1.2	Avgränsning näringsverksamhet (jord- och skogsbruk) – andra inkomstslag	1723
61.2.1.3	Räkenskaper	1723
61.2.2	Intäkter	1723
61.2.2.1	Allmänt	1723
61.2.2.2	Uttagsbeskattning	1732
61.2.2.3	Fastighetsägarens skattskyldighet för nyttjanderättshavarens förbättringskostnader	1736
61.2.3	Kostnader	1736
61.2.3.1	Allmänt	1736
61.2.3.2	Personalkostnader	1737
61.2.3.3	Reparation, underhåll, ombyggnad och nybyggnad m.m.	1737
61.2.3.4	Räntekostnader m.m.	1740
61.2.3.5	Bilkostnader m.m.	1741
61.2.3.6	Avdrag för förluster m.m. – avgränsningen	1743
61.2.4	Värdeminskning	1744
61.2.4.1	Allmänt	1744
61.2.4.2	Markanläggning	1744
61.2.4.3	Byggnads- och markinventarier	1746
61.2.4.4	Byggnader	1747

61.2.4.5	Fastighet som ändrar karaktär	1747
61.2.5	Lager och lagervärdering	1749
61.2.5.1	Allmänt.....	1749
61.2.5.2	Vad är lager?	1749
61.2.5.3	Lagervärdering av djur.....	1750
61.2.6	Skyldighet att avveckla fastighetsinnehavet för dödsbo	1751
61.3	Skogsbruk	1752
61.3.1	Inledning	1752
61.3.1.1	Vad är inkomst av skogsbruk?	1752
61.3.2	Intäkter.....	1753
61.3.2.1	Olika slag av intäkter i skogsbruk	1753
61.3.2.2	När sker beskattning av skogsinkomster?	1757
61.3.2.3	Intäkter av skogsbruk i samband med markupplåtelser	1758
61.3.3	Kostnader.....	1761
61.3.3.1	Driftkostnader eller omkostnader.....	1761
61.3.3.2	Avsättningar m.m.	1764
61.3.3.3	Framtida återväxtåtgärder	1764
61.3.4	Skogsavdrag	1767
61.3.4.1	Allmänt.....	1767
61.3.4.2	Skogsavdragets storlek.....	1768
61.3.4.3	Avdragsutrymme.....	1772
61.3.4.4	Beräkning av skogens anskaffningsvärde	1774
61.3.4.5	Anskaffningsvärde vid förvärv av del av fastighet	1781
61.3.4.6	Rationaliseringsförvärv	1786
61.3.4.7	Avverkningsrätter.....	1789
61.3.5	Skogskonto och skogsskadekonto.....	1792
61.3.5.1	Insättning på skogskonto	1792
61.3.5.2	Insättning på skogsskadekonto	1795
61.3.5.3	Beskattning av medel på skogskonto och skogsskadekonto	1798
61.3.6	Inkomst av kapital	1801
61.3.6.1	Avyttring av hel fastighet eller ideell andel av fastighet.....	1802
61.3.6.2	Avyttring av markområde (delavyttring)	1803
61.3.6.3	Marköverföring	1806
61.3.6.4	Allframtidsupplåtelse	1808
61.3.6.5	Ersättning för skog ingående i ersättningen för allframtidsupplåtelse	1809
61.3.6.6	Ersättning för skog i samband med allframtidsupplåtelse.....	1809
61.3.6.7	Vilka skogsavdrag ska återföras?	1810
61.3.6.8	Slutförsäljning.....	1811
62	Byggnadsrörelse m.m.....	1813
62.1	Inledning	1813
62.2	Byggnadsrörelse och handel med fastigheter	1813
62.2.1	Inledning	1813

62.2.2	När föreligger byggnadsrörelse eller handel med fastigheter?.....	1814
62.2.2.1	Inledning	1814
62.2.2.2	Rättsfall	1815
62.2.3	Fastigheter som lagertillgångar i byggnadsrörelse	1818
62.2.3.1	Fastigheter förvärvade genom oneröst fång	1818
62.2.3.2	Fastigheter förvärvade genom benefikt fång	1822
62.2.4	Aktier och andelar i fastighetsförvaltande företag	1822
62.2.4.1	Inledning	1822
62.2.4.2	Lagbestämmelser.....	1823
62.2.4.3	Förutsättningar	1824
62.2.4.4	Skattepliktig utdelning på lageraktier.....	1826
62.3	Värdering av lager och pågående arbeten	1827
62.3.1	Lager av fastigheter samt av andelar i fastighetsförvaltande företag.....	1828
62.3.1.1	Värdenedgång på lagerandelar	1829
62.3.2	Lager av material	1831
62.3.3	Pågående arbeten, 17 kap. 23–32 §§ IL.....	1831
62.3.3.1	Allmänt.....	1831
62.3.3.2	Löpande räkning.....	1832
62.3.3.3	Fast pris	1834
62.3.3.4	Reservering för garantirisker.....	1836
62.3.4	Uttagsbeskattning vid byggnadsarbete på egen fastighet.....	1837
62.3.5	Löpande beskattning och försäljning av lagerfastighet	1839
62.4	Tomtrörelse.....	1840
62.4.1	Kapital eller näringsverksamhet?	1840
62.4.2	Kvalificerad tomtrörelse.....	1840
62.4.3	Enkel tomtrörelse.....	1841
62.4.3.1	Allmänt.....	1841
62.4.3.2	Avskattning vid karaktärsbyte.....	1843
62.4.3.3	Lagrets ingångsvärde	1844
62.4.3.4	Lagervärdering	1844
62.4.3.5	Slutförsäljning av tomtlager	1844
62.4.4	När upphör tomtrörelse?.....	1845
62.4.5	Övergångsbestämmelser	1845
62.4.6	Exempel, tomtförsäljning	1845
63	Pensionskostnader för anställda	1847
63.1	Inledning	1847
63.2	Uttryck och termer.....	1848
63.3	Avdrag för tryggnad av pensionsutfästelser	1854
63.3.1	Tryggandeformer.....	1855
63.3.1.1	Tjänstepensionsförsäkring.....	1856
63.3.1.2	Avsättning i balansräkningen	1860

63.3.1.3	Överföring till pensionsstiftelse	1863
63.3.1.4	Överföring till utländskt tjänstepensionsinstitut.....	1864
63.3.2	Beräkning av avdragsutrymme	1865
63.3.2.1	Huvudregeln.....	1865
63.3.2.2	Kompletteringsregeln.....	1869
63.3.3	Begränsningar i avdragsrätten vid olika trygghandformer	1875
63.3.4	Förräntning, indexering eller annan värdesäkring	1878
63.3.5	Byte av trygghandform.....	1878
63.3.6	Byte av arbetsgivare	1879
63.3.7	Pensionsförsäkring till efterlevande i särskilda fall.....	1880
63.4	Kostnadsutjämning mellan arbetsgivare	1881
63.5	Ersättning från en pensionsstiftelse.....	1881
63.6	Återföring av avdrag för avsättning i balansräkningen	1882
63.6.1	Vad som ska tas upp.....	1882
63.6.2	Upphörande av näringsverksamhet.....	1884
63.7	Övertagande av pensionsutfästelse	1885
63.8	Övergångsbestämmelser.....	1886
63.9	Pensionsstiftelse	1886
64	Näringsbidrag m.m.	1891
64.1	Inledning	1891
64.2	Näringsbidrag.....	1891
64.2.1	Näringsbidrag – definition	1891
64.2.1.1	Stöd som är förenat med viss återbetalningsskyldighet	1893
64.2.2	Beskattning av näringsbidrag.....	1893
64.2.3	Praxis gällande näringsbidrag	1899
64.3	Stöd med villkorlig återbetalningsskyldighet	1900
64.3.1	Inledning	1900
64.3.2	Beskattning vid befrielse från villkorlig återbetalningsskyldighet	1901
64.4	Statligt räntebidrag för bostadsändamål	1901
64.5	Avgångsvederlag till jordbrukare.....	1901
64.6	Familjebidrag till totalförsvarspliktiga	1902
64.7	Redovisning av offentliga stöd	1902
	Sakregister	1905

Förkortningslista

Regeringsrätten har fr.o.m. den 1 januari 2011 ändrat namn till "Högsta förvaltningsdomstolen". I denna handledning används företrädesvis/genomgående det nya namnet.

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

EGTS	Europeiska grupperingar för territoriellt samarbete
EU	Europeiska unionen
EUF-fördraget	Fördraget om Europeiska unionens funktionssätt
EUTPD	European Union Transfer Pricing Documentation
Fhb	Förhandsbesked
FAvL	Lag (2007:1398) om kommunal fastighetsavgift
FEUF	Fördraget om Europeiska unionens funktionssätt
Fi	Finansdepartementet
FL	Förvaltningslag (1986:223)
FN	Förenta Nationerna
FR	Förvaltningsrätten
FSK	Förordningen (2001:1244) om självdeklarationer och kontrolluppgifter
FSL	Lag (1984:1052) om statlig fastighetsskatt
FTL	Fastighetstaxeringslag (1979:1152)
FUL	Lag (1998:1603) om beskattningen vid fusioner, fissioner och verksamhetsöverlåtelse (fusionslagen)
HB	Handelsbolag
HBL	Lag (1980:1102) om handelsbolag och enkla bolag
HFD	Högsta förvaltningsdomstolen (t.o.m. 2010 Regeringsrätten)
HFD	Högsta förvaltningsdomstolens årsbok
IGOL	Lag (1994:1854) om inkomstbeskattningen vid gränsöverskridande omstruktureringar inom EG
IL	Inkomstskattelag (1999:1229)
ILP	Lag (1999:1230) om ikraftträdande av inkomstskattelagen (1999:1229)
IPL	Lag (1976:661) om immunitet och privilegier i vissa fall
INK	Inkomstdeklaration
JB	Jordabalk
JO	Justitieombudsmannen

Ju	Justitiedepartementet
KapUL	Lag (1994:775) om beräkning av kapitalunderlaget vid beskattning av ägare i fåmansföretag
KB	Kommanditbolag
KFM	Kronofogdemyndigheten
KL	Kommunalskattelag (1928:370)
KR	Kammarrätt
KRNG	Kammarrätten i Göteborg
KRNJ	Kammarrätten i Jönköping
KRNS	Kammarrätten i Stockholm
KRSU	Kammarrätten i Sundsvall
KU	Kontrolluppgift
KupF	Kupongskatteförordning (1971:49)
KupL	Kupongskattelag (1970:624)
LAL	Lag (1994:1920) om allmän löneavgift
LAU	Lag (1993:1539) om avdrag för underskott i näringsverksamhet
LIP	Lag (1998:674) om inkomstgrundad ålderspension
LR	Länsrätt
LSK	Lag (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter
LUFV	Lagen (1998:293) om utländska försäkringsgivares och tjänstepensionsinstituts verksamhet i Sverige
LÖHS	Lag (1990:314) om ömsesidig handräckning i skatteärenden
ML	Mervärdesskattelag (1994:200)
OECD	Organisationen för ekonomiskt samarbete och utveckling
OSSE	Organisationen för säkerhet och samarbete i Europa
NJA	Nytt Juridiskt Arkiv
not.	Notismål nr
PGI	Pensionsgrundande inkomst
Prop.	Proposition

PRV	Patent och registreringsverket
PTK	Privattjänstemannakartellen
ref.	Referatmål nr
RIA	Rättsinformation serie A
RN	Riksskattenämnden
RR	Regeringsrätten (fr.o.m. 2011 Högsta förvaltningsdomstolen)
RK	Rättsfallsreferat från kammarrätterna
RRK	Rättsfallsreferat från regeringsrätten och kammarrätterna
RSV	Riksskatteverket
RÅ	Regeringsrättens årsbok
SAIL	Lag (1951:763) om statlig inkomstskatt på ackumulerad inkomst
SAF	Socialavgiftsförordningen (2011:1263)
SAL	Socialavgiftslag (2000:980)
SBL	Skattebetalningslag (1997:483)
SFB	Socialförsäkringsbalken (2010:110)
SFF	Skatteförfarandeförordningen (2011:1261)
SFL	Skatteförfarandelagen (2011:1244)
SFS	Svensk författningssamling
SHBL	Lag (1992:1643) om särskilda regler för beskattning av inkomst från handelsbolag i vissa fall
SIL	Lag (1947:576) om statlig inkomstskatt
SINK	Lag (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta
SKM	Skattemyndighet
SkU	Skatteutskottet
SKV	Skatteverket
SKV A	Skatteverkets allmänna råd
SKV M	Skatteverkets meddelanden
SKVFS	Skatteverkets författningssamling

SLF	Särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster
SLFL	Lag (1990:659) om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster
SLP	Särskild löneskatt på pensionskostnader
SLPL	Lag (1991:687) om särskild löneskatt på pensionskostnader
SLR	Statslåneränta
SN	Skattenytt
SofL	Socialförsäkringslagen (1999:799)
SOU	Statens offentliga utredningar
SRN	Skatterättsnämnden
SRU	Standardiserade räkenskapsutdrag
Surv	Skatteutjämningsreserv
SvSkT	Svensk Skattetidning
TF	Taxeringsförordning (1990:1236)
TL	Taxeringslag (1990:324)
TrL	Lag (1967:533) om tryggnad av pensionsutfästelser
TSM	Tillsynsmyndighet
UBL	Uppbördslag (1953:272)
UPL	Lag (1998:1600) om beskattningen vid överlåtelser till underpris (underprislagen)
USD	Amerikanska dollar
VPC	Värdepapperscentralen
ÅRL	Årsredovisningslag (1995:1554)
ÄB	Ärvdabalk
ÄktB	Äktenskapsbalk

Avdelning 5

Inkomst av näringsverksamhet

42 Grundläggande bestämmelser

42.1 Inledning

Kapitlet innehåller en översikt över de grundläggande reglerna som gäller för inkomstbeskattningen av näringsverksamhet.

42.2 Principer för inkomstbeskattning m.m.

42.2.1 Allmänna bestämmelser

För fysisk person och dödsbo tas statlig och kommunal inkomstskatt ut på beskattningsbar förvärvsinkomst. Beskattningsbar förvärvsinkomst är summan av inkomst av tjänst och inkomst av näringsverksamhet, minskad med allmänna avdrag och grundavdrag. För inkomst av kapital tas endast statlig inkomstskatt ut. Juridisk person (förutom dödsbo) beskattas endast statligt för inkomst av näringsverksamhet. Ett handelsbolags inkomster beskattas hos delägarna. Särskilda regler gäller för beskattning av föreningar och stiftelser, se Skatteverkets Handledning för stiftelser och ideella föreningar, och för beskattning av dödsbon se avsnitt 88.

Resultatet av näringsverksamhet beräknas enligt bokföringsmässiga grunder med tillämpning av god redovisningssed om inte annat är särskilt föreskrivet i lag (14 kap. 2 § IL), så är t.ex. förhållandet vid avyttring av kapitaltillgångar enligt 25 kap. IL. För enskild näringsidkare som upprättar ett förenklat årsbokslut enligt 6 kap. 10 § bokföringslagen finns med vissa undantag inget krav på att bokföringsmässiga grunder ska tillämpas.

42.2.2 Vilka inkomster ska beskattas

All inkomst från näringsverksamheten som inte är uttryckligen undantagen är i princip skattepliktig, antingen som inkomst av näringsverksamhet eller som inkomst av kapital. Intäkterna

kan vara ersättningar för varor, tjänster och inventarier, avkastning av tillgångar, kapitalvinster m.m.

42.2.3 Redovisningsregler

I inkomstslaget näringsverksamhet föreligger ett nära samband mellan skatte- och redovisningsreglerna. Dels genom att bokföringen ligger till grund för uppgifterna i deklarationen, dels genom att god redovisningssed bestämmer periodiseringen av inkomster och utgifter om inget annat är särskilt reglerat i IL.

42.2.3.1 Bokföringslagen

I Bokföringslagen (1999:1078, BFL) regleras vilka som är bokföringsskyldiga och hur bokföringen ska ske. Lagen innehåller regler om hur den löpande bokföringen ska upprättas och hur räkenskapsinformationen ska arkiveras. Den innehåller också bestämmelser om vilka företag som ska upprätta årsredovisning, vilka som i stället får upprätta årsbokslut och vilka som får upprätta förenklat årsbokslut. Reglerna om årsredovisning finns i Årsredovisningslagen (1995:1554, ÅRL). När det gäller reglerna om årsbokslut finns dessa i BFL dels i form av hänvisningar till vissa paragrafer i ÅRL vad gäller redovisningsprinciper, uppställningsformer för resultat- och balansräkning och värderingsregler, dels i form av specifika regler för vilka tilläggsupplysningar som ska lämnas. För det förenklade årsbokslutet saknas hänvisningar till ÅRL förutom vad gäller undertecknandet. Det föreskrivs endast att det ska bestå av resultaträkning och balansräkning och upprättas enligt god redovisningssed och i vanlig läsbar form eller elektronisk form.

BFL innehåller i sig inga särskilda regler om värdering och periodisering. I BFL stadgas att Bokföringsnämnden (BFN) ansvarar för utvecklandet av god redovisningssed.

42.2.3.2 Årsredovisningslagen

Det finns tre olika årsredovisningslagar: Årsredovisningslagen (ÅRL), Lagen om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag (ÅRKL) samt Lagen om årsredovisning i försäkringsföretag (ÅRFL). I det följande behandlas endast ÅRL.

ÅRL är tillämplig på aktiebolag, ekonomiska föreningar, handelsbolag med en eller fler juridiska personer som delägare och vissa stiftelser. Den är också tillämplig på andra företag (däribland enskild näringsidkare) om dessa uppfyller mer än ett av följande villkor

- a. medelantalet anställda i företaget har under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 50,
- b. företagets redovisade balansomslutning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 40 miljoner kronor,
- c. företagets redovisade nettoomsättning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 80 miljoner kronor

I ÅRL regleras bl.a. årsredovisningens innehåll och uppställningsformer för resultat- och balansräkning. Här finns också principer för hur redovisningen ska upprättas och hur värdering och periodisering ska ske. I ÅRL finns även regler för offentliggörande av årsredovisningen.

ÅRL är resultatet av dels en modernisering av tidigare redovisningslagstiftning, dels en implementering av EU:s fjärde och sjunde bolagsdirektiv.

42.2.3.3 God redovisningssed och rättvisande bild

Både BFL och ÅRL är ramlagstiftningar. Hur lagarna ska tolkas och fyllas ut där detaljreglering saknas styrs av bestämmelserna om att redovisningen ska upprättas i enlighet med god redovisningssed. Innehållet i begreppet god redovisningssed fastställs i huvudsak av normgivande organ genom utfärdande av olika redovisningsrekommendationer. När det gäller den löpande redovisningen och arkiveringen är BFN den enda kvalificerade normgivaren i Sverige. På ÅRL:s område när det handlar om värdering, periodisering, klassificering och tilläggsinformation är det internationella inflytandet påtagligt. Det internationella organet International Accounting Standards Board (IASB) är här mest betydelsefullt för svenska förhållanden. Rådet för finansiell rapportering (tidigare Redovisningsrådet) verkar för att harmonisera den svenska redovisningen med IASB:s rekommendationer och utfärdar rekommendationer för noterade företag och deras koncernredovisning. För övriga företag utfärdar BFN redovisningsrekommendationer. BFN avser att ta fram kompletta regelverk för olika företagskategorier. Hittills har BFNAR 2006:1 Enskilda näringsidkare som upprättar förenklat årsbokslut, BFNAR 2008:1 Årsredovisning i mindre aktiebolag, BFNAR 2009:1 Årsredovisning i mindre ekonomiska föreningar och BFNAR 2010:1 Ideella föreningar och registrerade trossamfund som upprättar förenklat årsbokslut, getts ut. Parallellt med redo-

visningsrekommendationerna från BFN gäller även Redovisningsrådets äldre normgivning till dess att BFN gett ut kompletta regelverk för alla företagskategorier.

Enligt ÅRL ska räkenskaperna upprättas så att de ger en rättvisande bild av företagets ställning och resultat. Begreppet ”en rättvisande bild” infördes i ÅRL genom implementeringen av EU:s redovisningsdirektiv. Bestämmelsen om en rättvisande bild har en i förhållande till övriga redovisningsprinciper överordnad ställning. Den innebär bl.a. att tillämpning av grundläggande redovisningsprinciper eller rekommendationer från normgivande organ inte får leda till en missvisande redovisning. Så kan t.ex. ske i det enskilda fallet genom en alltför formell tillämpning av generella principer eller normer.

Någon konflikt mellan begreppen god redovisningssed och en rättvisande bild kan inte sägas föreligga. I god redovisningssed ligger att lag och rekommendationer tillämpas på ett sätt som ger en rättvisande bild. Av förarbetena till ÅRL framgår också att själva lagen aldrig kan åsidosättas oavsett om det motiveras av tillämpning av någon allmänt accepterad rekommendation eller önskan att åstadkomma en mer rättvisande redovisning.

42.2.4 Standardiserade räkenskapsutdrag (SRU)

Med SRU avses ett enhetligt uppgiftslämnande för den som redovisar inkomst av näringsverksamhet. Uppgiftsskyldigheten regleras i lagen (2001:1227) om självdeklaration och kontrolluppgifter. Uppgifterna om näringsverksamhet ska för varje sådan lämnas på ett särskilt schema som utgör en del av deklarationsblanketten. De poster som ingår i schemat utgör ett utdrag ur företagets räkenskaper och avser uppgifter om varje slag av intäkter, kostnader och bokslutsdispositioner samt tillgångar, skulder, avsättningar, obeskattade reserver och eget kapital. Årsredovisning behöver inte bifogas deklarationen. Genom det standardiserade uppgiftslämnandet erhålls enhetliga uppgifter från företagen oavsett organisationsform, storlek eller bransch. SRU används bl.a. för urval i Skatteverkets kontrollverksamhet.

42.2.5 Sambandet mellan redovisning och beskattning

Sambandet mellan redovisning och beskattning regleras i IL. Dels finns generella bestämmelser i 14 kap. 2–6 §§, dels finns speciella regler som reglerar förhållandet till redovisningen för vissa balansposter och kostnadsslag i 16–18 kap. IL. Här

behandlas de generella reglerna medan övriga regler behandlas i samband med respektive balanspost eller kostnad.

**Periodiseringsfrågan,
Omfångsfrågan**

Enligt 14 kap. 2 § IL ska resultatet beräknas enligt bokföringsmässiga grunder och periodisering av inkomster och utgifter (periodiseringsfrågan) ske enligt god redovisningssed om inget annat föreskrivs i IL. Innebörden är att periodiseringsfrågan i ej speciellt reglerade fall kommer att bestämmas av belöpandeprincipen vilket är bokföringsmässiga grunder och det redovisningsmässiga rättsläget vilket motsvaras av god redovisningssed. För enskild näringsidkare som upprättar ett förenklat årsbokslut gäller god redovisningssed som periodiseringsprincip även om detta skulle strida mot bokföringsmässiga grunder. Undantaget är ränteinkomster och ränteutgifter som sammanlagt uppgår till mer än 5 000 kr. Här ska bokföringsmässiga grunder tillämpas, dvs. inkomst och utgift tas upp det beskattningsår de är hänförliga till.

När det gäller frågan om skatteplikt eller avdragsrätt föreligger (omfångsfrågan) avgörs den däremot av skattelagstiftningen utan samband med god redovisningssed.

**Bokslutets
betydelse för
beskattningen**

Enligt 14 kap. 4 § IL ska om räkenskaper förs dessa läggas till grund för beskattningen. Enligt lagens förarbeten innebär detta att om periodiseringen i bokslutet är förenlig med god redovisningssed ska den följas vid taxeringen. Såväl Skatteverket som den skattskyldige blir då bundna av den värdering och periodisering som skett i bokslutet. Detta gäller även om en annan värdering eller periodisering hade varit möjlig enligt god redovisningssed. Någon betydelse för skatteplikten eller avdragsrätten har dock inte räkenskaperna utöver detta. I 14 kap. 5 § IL sägs att det redovisade resultatet ska justeras om en intäkt- eller kostnadspost hänförs till ett visst beskattningsår i strid mot god redovisningssed. Följdändringar ska göras ett tidigare eller senare år för att undvika att intäkter eller kostnader utelämnas eller räknas dubbelt (prop. 1999/2000:2 s. 179 ff.).

I förarbetena betonas också att bestämmelsen enbart tar sikte på redovisningsreglernas materiella betydelse för periodiseringsfrågan och att något formellt krav på att den skattmässiga inkomstberäkningen ska följa vad den skattskyldige redovisat i bokslutet utöver vad som framgår av 14 kap. 4 § IL inte åsyftas. En konsekvens av detta är att om den skattskyldige t.ex. ej redovisat en kostnad i bokslutet som borde redovisats enligt god redovisningssed ska ändå avdrag erhållas

vid taxeringen. Motsvarande skattemässiga justering får då göras det senare år då kostnaden eventuellt redovisas.

I vissa speciella fall föreskrivs dock att för skattemässigt avdrag krävs att motsvarande avdrag gjorts i bokslutet. Så är t.ex. fallet vid räkenskapsenlig avskrivning av inventarier i 18 kap. 14 § IL och avsättning till periodiseringsfond i 30 kap. 3 § IL.

Frågan om skattemässiga justeringar och andra ändringar av resultatet behandlas närmare i RSV 2002-12-10, dnr 10086-02/100 Ändringar i efterhand av redovisat resultat av näringsverksamhet vid taxeringen. Se även Skatteverket 2006-05-19, dnr 131 319080-06/111 Balansposter som omfattas av 14 kap. 3 § IL.

För en mer utförlig redogörelse för sambandet mellan redovisning och beskattning se Skatteverkets Handledning för sambandet mellan redovisning och beskattning.

42.3 Allmänt om näringsverksamhet

42.3.1 Enskild näringsverksamhet

Civilrättsliga regler

En enskild näringsverksamhet uppkommer när en person börjar driva förvärvsverksamhet. Den enskilda näringsverksamheten är inte någon juridisk person. Firmans ägare svarar själv för de avtal som han ingått genom företaget.

Skatterättsliga regler

Då en enskild person bedriver näringsverksamhet beskattas överskottet av verksamheten som inkomst av näringsverksamhet hos honom. Den enskilda näringsverksamheten är inte heller något självständigt skattesubjekt. Näringsverksamhetens inkomster beskattas i huvudsak efter de skattesatser som gäller för fysiska personer. Enskild näringsidkare har dock möjlighet att få i verksamheten kvarstående vinstmedel, expansionsfond, beskattade efter samma skattesats som gäller för aktiebolag (se avsnitt 68). Näringsidkaren påförs sociala avgifter i form av egenavgifter. Vid passiv näringsverksamhet påförs i stället särskild löneskatt. Näringsidkare födda 1938 eller senare och som fyllt 65 påförs endast ålderspensionsavgift. Näringsidkare födda 1937 eller tidigare påförs särskild löneskatt på förvärvsinkomster endast på inkomst av passiv näringsverksamhet. Vid inkomstberäkningen gäller också reglerna om räntefördelning och periodiseringsfonder (se avsnitt 67 och avsnitt 65).

**Försäljning av
enskild närings-
verksamhet**

En försäljning av enskild näringsverksamhet innebär att ägaren avyttrar sina tillgångar och skulder i verksamheten. Erhållen köpeskilling betraktas som den sista affärshändelsen i näringsverksamheten. Detta innebär att vinsten eller förlusten beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet. I vissa fall kan reglerna om ackumulerad inkomst få tillämpas (se avsnitt 18). Vinst och förlust vid avyttring av fastighet eller bostadsrätt som utgör kapitaltillgång, hänförs däremot till inkomstslaget kapital. När det gäller värdepapper kan dessa normalt sett inte ingå i en enskild näringsverksamhet. Om de ingår i näringsverksamheten, exempelvis andel i kooperativ förening, ska kapitalvinsten beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet.

Särskilda regler gäller vid ombildning av enskild näringsverksamhet till handelsbolag eller aktiebolag (se avsnitt 73) och vid underprisöverlåtelser (se avsnitt 71).

Om underskott föreligger när enskild näringsverksamhet upphör får i allmänhet avdrag göras i inkomstslaget kapital med 70 %. Underskottet ska dras av det följande beskattningsåret eller, om den skattskyldige begär det, fördelas på det året och de två därefter följande beskattningsåren (42 kap. 34 § IL).

**Aktiv eller passiv
näringsverk-
samhet?**

För fysiska personer som är enskilda näringsidkare är inkomsterna antingen inkomster från aktiv eller passiv näringsverksamhet. När det gäller inkomster i handelsbolag avgör man för varje delägare för sig om verksamheten är aktiv eller passiv. Om en person är delägare i flera handelsbolag, ska klassificering göras för varje handelsbolag för sig, se vidare avsnitt 44.

En verksamhet utgör aktiv näringsverksamhet om den skattskyldige i inte oväsentlig omfattning arbetat i verksamheten (2 kap. 23 § första stycket IL).

Annan näringsverksamhet än aktiv anses som passiv näringsverksamhet. Självständig näringsverksamhet som bedrivs utomlands anses alltid som passiv näringsverksamhet (2 kap. 23 § andra stycket IL).

För närmare redogörelse för gränsdragningen mellan aktiv och passiv näringsverksamhet, se avsnitt 9.22.

Gränsdragningen mellan aktiva och passiva inkomster påverkar inte bara frågan om egenavgifter eller särskild löneskatt ska påföras. I IL finns även andra regler där frågan om verksamheten är aktiv eller passiv är avgörande. T.ex. får man pensionsavdrag bara på inkomster av aktiv näringsverksamhet (59 kap. 4–6 §§, möjlighet till dispens finns i 10 §), vissa

underskott av aktiv näringsverksamhet får dras av som allmänna avdrag, (62 kap. 2–4 §§) och som huvudregel gäller att bara aktiv näringsverksamhet får ligga till grund för beräkning av grundavdrag (63 kap. 5 §).

42.3.2 Enkelt bolag

Civilrättsliga regler

Associationsformen enkelt bolag regleras i Lag (1980:1102 om handelsbolag och enkla bolag).

Enkelt bolag föreligger när två eller fler fysiska eller juridiska personer har avtalat att utöva verksamhet i bolag utan att handelsbolag föreligger.

Det enkla bolaget är inte, till skillnad från handelsbolaget, ett självständigt rättssubjekt och får därför i stort sett betydelse bara för delägarnas interna mellanhavanden. Om delägarna inte bestämt annat, ska vinst eller förlust från bolagsverksamheten fördelas lika. Delägarna kan inte frita sig från personligt betalningsansvar. En delägare i ett enkelt bolag får inte utan de andra delägarnas samtycke sätta annan i sitt ställe som bolagsman.

Lotteribolag, tipsbolag och liknande verksamhet är ofta att anse som enkla bolag. I vissa fall kan dock annan mera omfattande verksamhet förekomma. Som enkelt bolag räknas också vissa former av konsortier där ett visst samarbete förekommer men bolagsmännen utåt framträder i eget namn. Partrederi liknar i viss mån ett enkelt bolag men regleras av bestämmelser i sjölagen.

Skatterättsliga regler

Det enkla bolaget taxeras inte för någon inkomst. Inkomsten beskattas i stället hos delägarna i förhållande till vars och ens andel av verksamheten. Tillgångarna ägs inte av bolaget. Varje delägare äger i stället del i de olika tillgångarna i samma proportion som respektive delägars insats i förhållande till den totala insatsen. Om förutsättningar för exempelvis värdeminskningsavdrag, underskottsavdrag, räntefördelning samt avsättning till expansionsfond eller periodiseringsfond föreligger, görs dessa dispositioner hos delägaren. Om delägare uppburit inkomst rubricerad som lön från enkelt bolag beskattas inkomsten i regel i inkomstslaget näringsverksamhet. Överlåtelse av andel i enkelt bolag innebär att delägaren överlåter sin del i de tillgångar och skulder av olika slag som ingår i bolagsverksamheten. Har delägare överlåtit andel i bolag med näringstillgångar, t.ex. varulager och inventarier, beskattas han för erhållet vederlag såsom för inkomst av näringsverksamhet.

42.3.3 Näringsverksamhet bedriven i annan form

Aktiebolag, ekonomiska föreningar, handelsbolag, kommanditbolag och europeiska ekonomiska intressegrupperingar behandlas i avsnitt 43 och 44.

Dödsbo

Ett dödsbo utgör ett särskilt skattesubjekt. För dödsåret gäller de regler som skulle ha gällt för den avlidna. För senare beskattningsår gäller de bestämmelser som gäller för fysiska personer dock med vissa särregler. För ett dödsbo efter en person som vid sin död var begränsat skattskyldig tillämpas för senare beskattningsår än dödsåret de bestämmelser som gäller för utländska bolag (4 kap. 3 § IL, 2 kap. 5a § IL). En utförlig beskrivning av dödsbobskattningen finns i avsnitt 88.

Ideell förening och stiftelse

Huruvida ideell förening eller stiftelse ska beskattas för viss näringsverksamhet eller inte är särskilt reglerat. En mer utförlig redogörelse för beskattning av ideella föreningar och stiftelser finns i Handledning för stiftelser och ideella föreningar (SKV 327).

Försäkringsföretag m.fl.

Även för försäkringsföretag, investmentföretag och värdepappersfonder m.fl. gäller särskilda skatteregler, se avsnitt 45.

Staten, kommuner m.fl.

Staten, landstingskommuner, kommuner och andra menigheter, allmänna pensionsfonden samt pensionsstiftelser enligt TrL är helt frikallade från inkomstskatt. Begreppet staten inbegriper även affärsverken men inte statliga bolag. Kommunalförbund är i detta sammanhang jämställt med kommun (RÅ 1994 ref. 92).

42.3.4 Beskattningstidpunkten

Enligt 14 kap. 2 § IL ska inkomst av näringsverksamhet beräknas enligt bokföringsmässiga grunder. För enskild näringsidkare som upprättar förenklat årsbokslut kan denna grundsats sättas ur spel av särbestämmelser.

Tillämpning av bokföringsmässiga grunder innebär att inkomster och utgifter i näringsverksamhet ska periodiseras. Vid beräkning av resultatet ska inkomster tas upp som intäkt och utgifter dras av som kostnad det beskattningsår som de hänförs till enligt god redovisningssed, om inte annat är särskilt föreskrivet i lag. Vad som är god redovisningssed fastställs i praktiken av normgivande organ genom utfärdande av olika redovisningsrekommendationer. Om räkenskaper förs för näringsverksamheten, och dessa förs i enlighet med god redo-

visningssed, ska beskattningstidpunkten bestämmas utifrån räkenskaperna.

42.3.5 Vem ska beskattas?

Den subjektiva skattskyldigheten reglerar för särskilda skatte-subjekt om de ska beskattas, dvs. om de överhuvudtaget är skattesubjekt, och i så fall i vilken utsträckning de ska beskattas. Skattskyldigheten är antingen obegränsad (omfattar all inkomst) eller begränsad (omfattar endast vissa inkomster). Skattskyldigheten behandlas utförligt i avsnitt 10, 11 och 12.

42.3.6 Statlig och/eller kommunal beskattning?

Juridiska personer fränsett dödsbon beskattas enbart statligt. Fysiska personer och dödsbon beskattas både statligt och kommunalt.

Taxeringen för samtliga fysiska personer sker i princip i hem-ortskommunen oavsett i vilken kommun inkomsten förvärvats, se avsnitt 8.

42.4 Underlaget för skatten

Fysiska personers skatt på förvärvs-inkomster

Fysiska personer ska betala kommunal och statlig inkomstskatt på inkomster i inkomstslagen tjänst och näringsverksamhet (förvärvsinkomster), statlig inkomstskatt på inkomster i inkomstslaget kapital (kapitalinkomster), och statlig inkomstskatt på avsättning till expansionsfond (expansionsfondsskatt). Se även avsnitt 8.

Juridiska personers skatt

Juridiska personer ska betala statlig inkomstskatt på inkomster i inkomstslaget näringsverksamhet.

Juridiska personers skatt ska beräknas på den beskattningsbara inkomsten. För juridiska personer är den statliga inkomstskatten 26,3 % av den beskattningsbara inkomsten. För investeringsfonder (tidigare värdepappersfonder) är skatten i stället 30 %.

42.5 Beräkning av skatten

Bestämmelser om hur skatten ska beräknas samt om skatte-reduktion för underskott av kapital, allmän pensionsavgift och sjöinkomst finns i 65 kap. IL. Inkomstslaget näringsverk-samhet har olika omfattning och beräknas på olika sätt beroende på om den skattskyldige är fysisk person, dödsbo eller juridisk person.

Ett handelsbolags eller en EEIG:s inkomster beskattas hos delägarna. För delägare som är fysisk person eller dödsbo hänförs inkomst från handelsbolaget eller grupperingen, utom vinst vid försäljning av fastighet och bostadsrätt, till inkomstslaget näringsverksamhet. För delägare som är juridisk person hänförs all inkomst från handelsbolaget eller grupperingen till inkomstslaget näringsverksamhet.

**Överskott
av närings-
verksamhet**

Överskott läggs ihop med nettoinkomst av tjänst samt minskas med allmänna avdrag och, avrundat nedåt till helt hundratal kronor, utgör taxerad förvärvsinkomst.

**Underskott
av närings-
verksamhet**

Förlustutjämnning sker enligt ett rullande system som innebär att underskott i en näringsverksamhet får dras av vid beräkning av inkomst av verksamheten närmast följande beskattningsår. Underskott av aktiv näringsverksamhet får, under förutsättningar som framgår av 62 kap. 2–4 §§ IL, ske alternativt som allmänt avdrag vid nystartad verksamhet under de första fem åren. Särskilda bestämmelser finns för näringsverksamhet som uteslutande eller så gott som uteslutande avser litterär, konstnärlig eller liknande verksamhet.

**Spärregler mot
förlustutjämnning**

I 40 kap. IL regleras avdragsrätten för tidigare års underskott. Kapitlet innehåller även spärregler mot förlustutjämnning i vissa särskilt reglerade fall.

42.6 Taxeringsår

Taxeringsåret är det kalenderår då taxeringsbeslut om den årliga taxeringen för ett beskattningsår ska meddelas enligt 4 kap. 2 § taxeringslagen (1990:324).

42.7 Beskattningsår

Fysiska personer

Beskattningsåret är för fysiska personer kalenderåret före taxeringsåret.

Om en enskild näringsidkare som är bokföringsskyldig enligt bokföringslagen (1999:1078) har ett räkenskapsår som inte sammanfaller med kalenderåret och har följt bestämmelserna i 3 kap. bokföringslagen, är beskattningsåret för näringsverksamheten i stället det räkenskapsår som slutat närmast före taxeringsåret (1 kap. 13 § IL).

**Inkomster i
handelsbolag**

Inkomster i ett svenskt handelsbolag ska tas upp vid den taxering då handelsbolaget skulle ha taxerats om det hade varit skattskyldigt. För delägare som är fysiska personer gäller detta

dock bara sådana inkomster som inte ska tas upp i inkomstslaget kapital (1 kap. 14 § IL).

Juridiska personer Beskattningsåret är för juridiska personer det räkenskapsår som slutat närmast före taxeringsåret. För näringsverksamhet som bokföringslagen (1999:1078) inte tillämpas på är dock kalenderåret före taxeringsåret alltid beskattningsår. I 37 kap. 19 § IL finns bestämmelser om beskattningsåret vid kvalificerade fusioner och fissioner (1 kap. 15 § IL, se även, avsnitt 80).

43 Aktiebolag och ekonomiska föreningar

43.1 Inledning

I avsnittet 43.2 om aktiebolag och ekonomiska föreningar behandlas översiktligt de civil- och skatterättsliga regler som berör de aktuella juridiska personerna, liksom allmänna beskattningsregler avseende inkomstslag. Övriga avsnitt 43.3–43.7 behandlar frågor om utdelningsbegreppet, utdelningar till aktiebolag och ekonomiska föreningar, utskiftade medel, låneförbudet samt aktieägartillskott mer djupgående.

43.2 Allmänna beskattningsregler

För aktiebolag och ekonomiska föreningar sker beskattning i ett enda inkomstslag, näringsverksamhet. I vissa fall finns dock särskilda regler för kvittning mellan överskott och underskott inom detta inkomstslag. Begränsningar finns också i vissa fall vad gäller möjligheterna att utnyttja tidigare års underskott efter bl.a. ägarbyte.

Koncerner utgör inte skattesubjekt i Sverige. I stället beskattas de i koncernen ingående juridiska enheterna. Det tas emellertid hänsyn till koncernförhållanden i skattelagstiftningen. Ett exempel är reglerna om koncernbidrag, som tillåter en resultatutjämning inom koncernen. Huvudprincipen kan sägas vara att skattebelastningen för en koncern inte ska vara större och inte heller mindre än den skulle ha blivit om koncernens verksamhet hade bedrivits av *ett* företag.

43.2.1 Inkomstslag m.m.

Aktiebolag och ekonomiska föreningar utgör civilrättsligt sett självständiga rättssubjekt och svarar själva med sina tillgångar för sina åtgärder och förpliktelser. Varje företag beskattas för sina egna inkomster. Skattskyldighet föreligger i princip oavsett om inkomsten förvärvats i Sverige eller utomlands. Härvid beräknas företagets inkomst i huvudsak enligt bestämmelserna i 13–40 kap. IL.

**Skattskyldiga
för i princip
all inkomst**

Närings- verksamhet	All beskattning sker i ett enda inkomstslag, nämligen näringsverksamhet (1 kap. 3 § IL).
	För aktiebolag och ekonomiska föreningar utgår statlig inkomstskatt med 26,3 % på den beskattningsbara inkomsten. Någon kommunal inkomstskatt erläggs inte.
En närings- verksamhet	För aktiebolag och ekonomiska föreningar hänförs all inkomst till en och samma näringsverksamhet (14 kap. 10 § IL). Även i utlandet bedriven verksamhet hänförs till denna näringsverksamhet i den mån den bedrivs direkt av det svenska företaget. Exemptmetoden i dubbelbeskattningsavtal kan dock undanta verksamheten från svensk beskattning.
	Enligt 13 kap. 2 § IL gäller att för aktiebolag och ekonomiska föreningar räknas inkomster och utgifter på grund av innehav av tillgångar och skulder eller i form av kapitalvinster och kapitalförluster till inkomstslaget näringsverksamhet, även om inkomsterna eller utgifterna inte ingår i en näringsverksamhet enligt 13 kap. 1 § IL. Penninglån som avses i 15 kap. 3 § och som lämnas till en juridisk person, räknas till inkomstslaget näringsverksamhet (13 kap. 3 § IL). Någon uppdelning på olika näringsverksamheter görs således inte. Om ett aktiebolag driver flera olika verksamheter kan ett negativt resultat i en verksamhet kvittas mot ett positivt i en annan verksamhet.
Resultat från handelsbolag	Bestämmelsen i 14 kap. 10 § IL om att all inkomst hänförs till samma näringsverksamhet gäller även inkomster från ett handelsbolag i vilket ett aktiebolag eller en ekonomisk förening är delägare. Inkomst i ett svenskt handelsbolag ska tas upp vid den taxering då handelsbolaget skulle ha taxerats om det hade varit skattskyldigt (1 kap. 14 § IL).
Utländsk juridisk person – delägare juridisk person	Ska en juridisk person beskattas för resultatet i en utländsk juridisk person i sin egenskap av delägare ska resultatet från den utländska juridiska personen hänföras till den juridiska personens enda näringsverksamhet. Det finns emellertid begränsningar i möjligheten att kvitta underskott från delägarbeskattade utländska juridiska personer mot överskott av annan verksamhet. Underskott från en i utlandet delägarbeskattad juridisk person får bara dras av om den juridiska personen hör hemma i en stat inom EES eller i ett område som anges i bilaga 39 a i IL och som inte omfattas av de undantag som anges där (14 kap. 11 § IL).

Exempel 1

Ett svenskt aktiebolag, AB A, bedriver tryckeriverksamhet i Sverige, tryckeriverksamhet bedrivs även från fast driftställe i Danmark. Dessutom driver AB A ett bageri i Danmark och är delägare i en delägarbeskattad juridisk person i Norge. Alla verksamheterna redovisas i AB A:s enda näringsverksamhet. Skulle ett underskott uppkomma i den delägarbeskattade juridiska personen i Norge kan underskottet kvittas mot överskott i de andra verksamheterna då villkoret härför är uppfyllt då Norge är en EES-stat.

Underskott

Om underskott uppkommer vid beräkningen av företagets inkomst medges avdrag för underskottet i aktiebolagets enda näringsverksamhet närmast följande beskattningsår. Kan underskottet inte utnyttjas då, får det föras vidare till närmast följande beskattningsår och så vidare till dess det blir möjligt att utnyttja underskottet. Rätten till avdrag för underskott gäller även för underskott hänförligt till utomlands bedriven verksamhet.

Vid sådana ägarförändringar i företaget som innebär att en ny ägare, grupp av ägare eller ett underskotts företag eller moderföretag till sådant företag får det bestämmande inflytandet kan dock rätten till avdrag för gamla underskott inskränkas eller falla bort, se avsnitt 87.

Trots att ett företags samtliga verksamheter hänförs till en enda näringsverksamhet finns det vissa inskränkningar i rätten till avdrag för underskott och förluster.

En sådan inskränkning gäller rätten till avdrag för underskott på verksamhet i kommanditbolag eller, i vissa fall, handelsbolag (14 kap. 14 § IL). En kommanditdelägare i ett svenskt kommanditbolag får inte dra av underskott från kommanditbolaget till den del summan av avdraget och de avdrag som gjorts tidigare beskattningsår skulle överstiga ett belopp som motsvarar vad delägaren satt in i bolaget eller åtagit sig att sätta in i bolaget. En delägare i ett svenskt handelsbolag som i förhållande till övriga delägare har förbehållit sig ett begränsat ansvar för bolagets förbindelser ska dra av sammanlagt högst ett belopp som motsvarar hans ansvar. (Beträffande kommanditdelägares utfästa insats och rätt till avdrag för underskott – se Skatteverkets skrivelse 2006-11-20, dnr 131 665887-06/111.) Underskott som inte ska dras av på grund av nämnda bestämmelser ska dras av vid beräkning av resultatet från kommanditbolaget det följande beskattningsåret (14 kap. 15 § IL).

Andra begränsningar finns i rätten att kvitta förluster vid avyttring av vissa tillgångar som inte utgör lagertillgångar såsom delägarätter, fastigheter samt vissa fordringar m.m., se avsnitt 43.2.3 och avsnitt 84. Det finns också i övrigt regler som i vissa situationer inskränker rätten att utnyttja tidigare underskott, se avsnitt 87.

Bokföringsmässig grund

Huvudprincipen i inkomstslaget näringsverksamhet är att inkomsten beräknas enligt bokföringsmässiga grunder. Från denna huvudprincip görs vissa undantag.

Inkomstberäkning i vissa fall enligt kapitalvinstregler

Beskattningen av kapitalvinster och kapitalförluster i inkomstslaget näringsverksamhet regleras i 25 kap. och 25 a kap. IL.

25 kap. 2 § IL hänvisar till de grundläggande bestämmelserna om kapitalvinster och kapitalförluster i 25a, 44–46, 48–50, 52 och 55 kap. IL. De kapitel till vilka hänvisning görs är till stora delar gemensamma för inkomstlagen kapital och näringsverksamhet.

Av 25 kap. 2 § IL framgår att inkomstberäkningen vad gäller försäljning av anläggningstillgångar i form av fastigheter och sådana andelar i privatbostadsföretag som avses i 2 kap. 17–18 §§ IL ska ske enligt kapitalvinstreglerna i inkomstslaget kapital och inte utifrån bokföringsmässiga grunder (se dock nedan angående särskild reglering beträffande fastigheter och bostadsrätter). Detsamma gäller, som ovan nämnts, vid beräkning av kapitalvinst och kapitalförlust för egendom som anges i 48–50 kap., 52 kap. och 55 kap. IL. Uppkommet resultat ska sedan redovisas som inkomst av näringsverksamhet.

Härvid gäller i princip inte någon begränsning i avdragsrätten om avyttringen skulle ge upphov till kapitalförlust (undantag dock för förluster vid avyttring av delägarätter, fastigheter och vissa fordringsrätter m.m. enligt ovan). Den avdragsgilla kapitalförlusten får således avräknas mot vinsten i övrigt i näringsverksamheten och omvänt.

Kapitalvinst på fastigheter och bostadsrätter

För en utförlig redogörelse för vad som gäller för avyttringar av anläggningsfastigheter hänvisas till, avsnitt 31. Hela kapitalvinsten respektive kapitalförlusten är skattepliktig/avdragsgill när ett aktiebolag eller en ekonomisk förening är säljare. Till följd av att alla kostnader för till- och ombyggnad ingår i omkostnadsbeloppet vid kapitalvinstberäkningen, måste den del av dessa kostnader som redan dragits av i näringsverksamheten i form av årliga värdeminskningssavdrag återföras enligt reglerna i 26 kap. IL. I avsnitt 31.5.4. lämnas en

närmare redogörelse för hur återföringen går till. De avdrag som berörs av återföring är enligt 26 kap. IL medgivna avdrag för

- värdeminskning på byggnad och markanläggning,
- skogsavdrag,
- substansminskning,
- avskrivning mot ersättningsfond och dylikt och
- förbättrande reparationer och underhåll för beskattningsåret och de dessförinnan senaste 5 åren.

Direktavdrag som skett enligt lagen (1994:1850) om direkt avdrag för byggnader m.m. behandlas som värdeminskningsavdrag och ska således återläggas.

Aktier m.m.

Även kapitalvinster på delägarätter, fordringsrätter eller andra värdepapper, t.ex. aktier, beskattas som inkomst av näringsverksamhet, men kapitalvinstberäkningen görs ändå enligt reglerna som gäller för inkomstslaget kapital (utom beträffande sådana tillgångar som utgör lagertillgångar). Kapitalvinster på näringsbetingade andelar är dock normalt inte skattepliktiga – se avsnitt 83.

En konsekvens av denna inkomstberäkning är ”att behandlingen i bokföringen av tillgångar av det aktuella slaget även i det nya systemet kommer att sakna betydelse för beskattningen” (prop. 1989/90:110 s. 545). Detta innebär bl.a. att inköp och försäljning av aktier liksom löpande avkastning och kostnader för hanteringen av aktierna ska bokföras löpande på vanligt sätt enligt bokföringsmässiga grunder. Vid beskattningen måste däremot intäkter hänförliga till inte yrkesmässig försäljning av aktier brytas ut ur bokföringen och kapitalvinstberäkning ske enligt reglerna i inkomstslaget kapital och inte utifrån bokföringsmässiga grunder. Detta följer av 14 kap. 9 § och 25 kap. 2 § IL.

Enligt 24 kap. 2 § IL ska även vissa bestämmelser i 42 kap. IL tillämpas vid beräkning av inkomst av näringsverksamhet. Detta innebär bl.a. att reglerna i lex ASEA (42 kap. 16 § IL) är tillämpliga också när utdelningen uppbärs av t.ex. ett aktiebolag.

Kapitalvinst vid avyttring av egna aktier i marknadsnoterade publika aktiebolag ska inte tas upp. Detsamma gäller för vinst på utfärdade och avyttrade optioner, terminer eller liknande instrument vars underliggande tillgångar består av sådana aktier, 48 kap. 6 a § IL.

Kapitalvinst som uppkommer när ett aktiebolag löser in kapitalandelsbevis som bolaget ställt ut ska inte tas upp hos bolaget, 48 kap. 6 b § IL.

Skalbolag

Skalbolagsregler har införts även inom bolagssektorn. Bestämmelserna, som finns i 25 a kap. 9–18 §§ IL, är tillämpliga på avyttringar av näringsbetingade andelar och näringsbetingade aktiebaserade delägarätter i skalbolag. Innebörden av reglerna är att hela köpeskillingen ska tas upp till beskattning och att avdrag således varken medges för omkostnadsbelopp eller utgifter för avyttringen. Reglerna beskrivs närmare i avsnitt 93.3. 43.2.2 Särskild inkomstberäkning för vissa aktiebolag och ekonomiska föreningar

För investmentföretag och privatbostadsföretag sker inkomstberäkningen på annorlunda sätt jämfört med andra aktiebolag och ekonomiska föreningar.

43.2.1.1 Investmentföretag

Ett investmentföretag är ett svenskt aktiebolag eller en svensk ekonomisk förening som uteslutande eller så gott som uteslutande förvaltar värdepapper eller likartad lös egendom och vars uppgift väsentligen är att genom ett välfördelat värdepappersinnehav erbjuda aktie- eller andelsägare riskfördelning och vari ett stort antal fysiska personer äger aktier eller andelar (39 kap. 15 § IL).

För investmentföretag gäller särskilda regler. Dessa behandlas i avsnitt 45.3.

43.2.1.2 Privatbostadsföretag

För ett privatbostadsföretag gäller särskilda regler, 39 kap. 25–27 §§ IL.

Med privatbostadsföretag avses, enligt 2 kap. 17 § IL, en svensk ekonomisk förening eller ett svenskt aktiebolag vars verksamhet

1. till klart övervägande del består i att åt sina medlemmar eller delägare tillhandahålla bostäder i byggnader som ägs av föreningen eller bolaget, eller
2. uteslutande eller så gott som uteslutande består i att åt sina medlemmar eller delägare tillhandahålla garage eller någon annan för deras personliga räkning avsedd anordning i byggnader som ägs av föreningen eller bolaget.

En redogörelse för beskattningsreglerna för privatbostadsföretag lämnas i avsnitt 45.5.

43.2.2 Inskränkningar i rätten att utnyttja förluster på andelar, fastigheter, vissa fordringar m.m.

Olika slags andelar

När det gäller aktier och andra andelar är avdragsrätten beroende av vilket slags andel som har avyttrats. Andelar som innehas av aktiebolag och ekonomiska föreningar kan skattemässigt indelas i tre slag: näringsbetingade andelar, kapitalplaceringsandelar och lagerandelar.

Kapitalplaceringsandelar och näringsbetingade andelar samt andra aktieanknutna delägarätter som avses i 48 kap. 2 § IL ska inkomstberäknas på det sätt som anges i reglerna om inkomst av kapital (jfr 13 kap. 2 §, 14 kap. 9 § och 25 kap. 2 §, 25 a kap. 3 a § IL). Det innebär bl.a. beträffande aktier att genomsnittsmetoden ska användas vid beräkning av aktiernas anskaffningsvärde samt att kapitalvinst för varje aktieslag och sort ska beräknas för sig. Kapitalplaceringsandelar är sådana andelar som inte skattemässigt utgör lagertillgångar och inte heller utgör näringsbetingade andelar. Om kapitalvinstbeskattning, se vidare avsnitt 34.

Endast sådana delägarätter som skattemässigt utgör lagertillgångar i verksamheten ska inkomstberäknas enligt de vanliga reglerna för näringsverksamhet. Lagerandelar föreligger i de fall andelen utgör lager i företaget vilket kan vara fallet om företaget bedriver yrkesmässig värdepappershandel eller om ett företag som bedriver byggnadsrörelse innehar andelar i ett fastighetsförvaltande företag.

Kapitalplacering eller värdepappershandel

Det kan uppkomma fråga huruvida ett aktiebolags innehav av aktier och andra värdepapper ska bedömas ingå i värdepappershandel (dvs. anses utgöra lagerandelar) eller inte. Detta har betydelse, inte bara vid avyttringen av aktierna utan även löpande, t.ex. vid lagervärdering. Beskattningskonsekvensen härvidlag är att ett underskott av värdepappershandeln kan kvittas fullt ut mot överskott på näringsverksamheten i övrigt samt att även orealiserade förluster i värdepappersverksamheten blir avdragsgilla.

Vid prövningen av om yrkesmässig värdepappershandel föreligger torde syftet med verksamheten ha stor betydelse och bör kunna vara en utgångspunkt för gränsdragningen. Syftet bör dock avspeglade sig i faktiska omständigheter/objektiva fakta. Följande omständigheter/objektiva fakta bör då beaktas:

- omsättningens storlek,
- antalet transaktioner,
- handelns varaktighet och regelbundenhet,
- omsättningshastighet, inriktning på korta affärer och
- bolagsordningen.

(Se t.ex. RÅ 1986 ref. 53, RÅ 1988 ref. 45, RÅ 1988 not. 270 och 276, RÅ 1997 ref. 5 I och RÅ 2003 ref. 49.)

Se även avsnitt 84.

Näringsbetingade andelar

Beträffande näringsbetingade andelar gäller att kapitalförluster normalt inte är avdragsgilla. För en närmare beskrivning av dessa regler samt för definition av begreppet näringsbetingade andelar hänvisas till avsnitt 83.

Kapitalplaceringsandelar

För förluster på kapitalplaceringsandelar gäller avdragsbegränsning enligt bestämmelserna i 48 kap. 26 § IL, den s.k. aktiefällan. Av 48 kap. 26 § IL framgår att avdrag för juridiska personers kapitalförluster på delägar rätt får dras av bara mot kapitalvinster på delägar rätt. Om en kapitalförlust inte kan utnyttjas mot egna kapitalvinster får den, efter begäran, dras av mot kapitalvinst som uppkommit hos annan juridisk person om koncernbidrag med avdragsrätt kan lämnas till den andre juridiska personen.

Uppkommer underskott behandlas det vid taxeringen för det närmast följande beskattningsåret som förlust vid avyttring av motsvarande tillgång. Kan underskottet inte kvittas närmast följande beskattningsår får det till den del det inte kunnat utnyttjas rullas vidare framåt i tiden till dess kvittningsmöjligheter uppkommer.

Andel i privatbostadsföretag utgör ingen delägar rätt enligt 48 kap. 2 § IL.

Skatteverket anser att en kapitalförsäkring inte utgör en delägar rätt och därmed inte omfattas av bestämmelserna i 48 kap. 26 § IL (Skatteverket 2004-11-23, dnr 130 668318-04/111).

Ingen kvotering

Det kan påpekas att kapitalförluster på aktier m.m. i aktiebolag och ekonomiska föreningar med ovan angivna inskränkningar är avdragsgilla utan den kvotering till 70 % som gäller för fysiska personer (48 kap. 25 § IL). Dock gäller att kapitalförlust som uppkommer i ett handelsbolag på kapitalplaceringsandelar och liknande delägar rätt som huvudregel

kvoterats till 70 % även när aktiebolag är delägare (48 kap. 27 § IL). Förlusten får bara dras av mot kapitalvinster på delägarätter (48 kap. 27 § IL). Betingas innehavet av rörelse som bedrivs av eller av någon som med hänsyn till äganderättsförhållanden eller organisatoriska förhållanden kan anses stå handelsbolaget nära, föreligger avdragsrätt för förlusten i sin helhet.

Lagerandelar

För förluster på lagerandelar föreligger som huvudregel ingen avdragsbegränsning. Ett undantag från denna huvudregel finns dock i 27 kap. 6 a § tredje stycket IL gällande förluster på andelar i fastighetsförvaltande företag som utgör lagerandelar enligt 27 kap. 6 § IL.

Kapitalandelsbevis

Kapitalförlust som uppkommer när ett aktiebolag löser in ett kapitalandelsbevis får inte dras av, 44 kap. 2 § IL jämförd med 48 kap. 6 b § IL. Detsamma gäller för förlust på en tillgång eller förpliktelse vars underliggande förpliktelse, direkt eller indirekt, är ett kapitalandelsbevis som ett aktiebolag ställt ut, 48 kap. 28 § IL. Kapitalförlust på ett kapitalandelsbevis eller en tillgång eller förpliktelse vars underliggande tillgång, direkt eller indirekt, är ett sådant bevis får inte dras av hos ett aktiebolag eller en ekonomisk förening om beviset ställs ut när företagen är i intressegemenskap, 25a kap. 19 § IL.

Övriga värdepapper

Förluster på andra värdepapper, t.ex. premieobligationer, får kvittas mot andra inkomster av näringsverksamhet – se dock nedan beträffande vissa tillgångar i intresseföretag samt koncerninterna förluster.

Fordringar i intresseföretag m.m.

För kapitalförluster på vissa tillgångar i intresseföretag, t.ex. fordringar och vissa derivatinstrument, gäller ett generellt avdragsförbud, 25 a kap. 19 § IL. Reglerna beskrivs närmare i avsnitt 83.15.

Skatteverket anser att avdragsförbudet i 25 a kap. 19 § punkt 4 IL omfattar syntetiska optioner där den underliggande tillgången är en näringsbetingad andel (Skatteverket 2004-10-08, dnr 130 572878-04/111).

Skatteverkets uppfattning är att någon avdragsgill kapitalförlust inte uppkommer om en fordran på ett företag i intressegemenskap först överlåts inom intressegemenskapen och därefter avyttras utanför gemenskapen, dvs. avdragsförbudet i 25 a kap. 19 § IL gäller generellt och upphävs inte av bestämmelserna om uppskjuten avdragsrätt i 25 kap. 10 § IL (Skatteverket 2004-10-15, dnr 130 597688-04/111).

Andelar i handelsbolag m.m.

En andel i ett svenskt handelsbolag eller i en i utlandet delägarbeskattad juridisk person som hör hemma i en stat inom EES ska enligt 25 a kap. 3 a § behandlas som en näringsbetingad andel i detta kapitel, om andelen ägs av ett sådant företag som anges i 3 § 1–5.

Reglerna trädde i kraft den 1 januari 2010 och tillämpas på avyttringar efter ikraftträdandet.

En kapitalvinst ska inte tas upp i annat fall än som anges i 9 § och en kapitalförlust får dras av bara om en motsvarande kapitalvinst skulle tagits upp (25 a kap. 5 §).

Avdragsförbud – för delägare som är aktiebolag, ekonomisk förening m.fl. – gäller också för förluster på andelar i handelsbolag och i vissa fall på andelar som innehas av handelsbolag, 25 a kap. 20–23 a §§ IL – se avsnitt 83.17.

På grund av övergångsbestämmelserna i punkt 8 och 9 blir det dock aktuellt att tillämpa avdragsbegränsning för kapitalförluster på andelar i svenska handelsbolag och i utlandet delägarbeskattade juridiska personer som avyttras redan under perioden 18 juni 2009 till och med den 31 december 2009. Om sådana andelar direkt eller indirekt genom ett eller flera svenska handelsbolag eller i utlandet delägarbeskattade juridiska personer, under denna period avyttras av ett sådant företag som anges i 25 a kap. 3 § IL (aktiebolag, ekonomiska föreningar m.fl.) eller av en utländsk juridisk person med hemvist utanför EES-området som motsvarar ett sådant företag får förluster bara dras av mot vinster på motsvarande andelar. Detta gäller också kapitalförluster på sådana andelar som avyttrats före den 18 juni 2009, men där den omständighet som utlöser en uppskjuten avdragsrätt enligt 25 kap. 10 § inträffar under denna period. Om förluster enligt ovan inte kan utnyttjas i det avyttrande företaget får den dock dras av mot vinster på motsvarande andelar i ett annat företag om båda företagen begär det vid samma års taxering och företagen kan utväxla avdragsgilla koncernbidrag med varandra.

Fastigheter

För kapitalförluster på fastigheter finns en kvittningsfälla liknande den som gäller för delägarätter. Reglerna innebär att förluster endast får kvittas mot kapitalvinster på fastigheter. Efter begäran kan förlusten dock kvittas mot vinst på fastighet hos annat företag med vilket man med avdragsrätt kan utväxla koncernbidrag. Uppkommer underskott behandlas det vid taxeringen för det närmast följande beskattningsåret som förlust vid avyttring av motsvarande tillgång. Kan underskottet

inte kvittas närmast följande beskattningsår får det till den del det inte kunnat utnyttjas rullas vidare framåt i tiden till dess kvittningsmöjligheter uppkommer.

Undantag från avdragsbegränsningen görs för de fastigheter som under den senaste treårsperioden har använts för produktions- eller kontorsändamål. Reglerna, som finns i 25 kap. 12 § IL, beskrivs närmare i avsnitt 83.15.3.

Koncerninterna förluster

Kapitalförluster som uppkommer vid avyttringar till företag i intressegemenskap omfattas av särskilda regler som finns i 25 kap. 7–11 §§ IL. Reglerna beskrivs i avsnitt 85.

43.2.3 Allmänt om dubbel- och kedjebeskattnings

Dubbelbeskattnings

Med ekonomisk dubbelbeskattnings menar man att bolaget eller den ekonomiska föreningen först ska betala skatt för sin vinst. Därefter ska aktie- eller andelsägarna betala skatt på den vinstutdelning som företaget lämnar. Eftersom företag i princip inte får göra avdrag för vinstutdelningen uppkommer dubbelbeskattnings. Motiven för dubbelbeskattnings kan i korthet sägas vara att företaget, aktiebolaget eller den ekonomiska föreningen, har bedömts ha en egen skatteförmåga genom sin förvärvsinkomst samt att själva företagsformen ansetts ha en för ägarna fördelaktig form med begränsad ansvarighet. Det andra ledet i dubbelbeskattnings, vinstutdelningen, motiveras av att all inkomst, även utdelningsinkomster ska beskattas lika hos mottagarna, liksom att avkastning från olika kapitalplaceringsformer ska beskattas lika.

Beträffande ekonomiska föreningar har emellertid dubbelbeskattnings gradvis urholkats. Genom reglerna i 39 kap. 22 och 23 §§ IL medges med vissa undantag sådana ekonomiska föreningar som är kooperativa avdrag för vinstutdelning i form av återbäring på sådant sätt att utdelningen i praktiken bara blir beskattad hos mottagaren. Är mottagaren aktiebolag eller ekonomisk förening som åtnjuter skattefrihet för utdelningen enligt 24 kap. IL föreligger emellertid i princip inte någon avdragsrätt för den utdelande föreningen för den delen av vinstutdelningen.

Insatsemission

Utdelning i form av insatsemission enligt 10 kap. 2 a § EFL ska dras av i kooperativa ekonomiska föreningar, 39 kap. 24 a § IL.

För att inte reglerna om dubbel- och kedjebeskattnings ska kunna kringgåas har lagstiftningen kompletterats med regler som ska hindra vissa transaktioner, se avsnitt 43.3.8 om Lundinbolag

respektive avsnitt 85 om avdrag för koncerninterna m.fl. förluster.

För att företagets verkliga nettoinkomst ska bli beskattad har regler om uttagsbeskattning införts (22 kap. IL). Dessa regler bidrar även till att förhindra att dubbelbeskattningen kringgås. För i utlandet boende personer föreligger vidare en skyldighet att erlagga kupongskatt för utdelning i svenska aktiebolag.

Kedjebeskattning

Som en följd av dubbelbeskattningssystemet uppkommer en kedjebeskattningseffekt om aktieägaren är ett dubbelbeskattat subjekt. Detta gäller t.ex. aktiebolag eller ekonomisk förening som själv beskattas för mottagen vinstutdelning och där företagets vinst i sin tur utdelas till aktieägarna och beskattas hos dem. För att förhindra inte önskvärda beskattningseffekter finns därför regler som innebär att aktiebolag och ekonomiska föreningar i vissa fall frikallas från skattskyldighet för erhållen utdelning. I princip gäller detta undantag utdelning på näringsbetingat aktieinnehav, medan utdelning på kapitalplacerings- och lageraktier inte undantas från kedjebeskattning.

Koncernbidrag

För att koncernen inte ska missgynnas av skattereglerna har också en rätt till vinstutjämning genom koncernbidrag mellan bolag inom samma koncern införts. Rätten till koncernbidrag är i vissa avseenden begränsad för att förhindra att koncernbidrag används för att kringgå begränsningarna om frikallelse från skattskyldighet för utdelning. Reglerna om koncernbidrag behandlas i avsnitt 77.

43.3 Utdelningsbegreppet

I detta avsnitt lämnas en allmän redogörelse för vad som innefattas i begreppet utdelning. I avsnittet behandlas även vissa andra frågor som sammanhänger med utdelning från ett aktiebolag. Eftersom frågor angående utdelning berör både civilrätt och skatterätt kommer, förutom de skatterättsliga reglerna, även ABL:s regler om vinstutdelning att redovisas översiktligt.

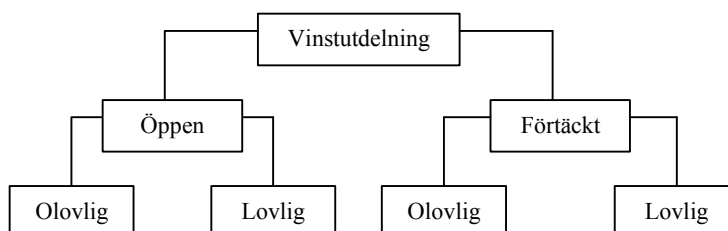
Civilrättsliga regler

Med vinstutdelning menas främst sådan utbetalning av företagets vinst till aktieägarna som redovisas som utdelning i företagets räkenskaper. Vinstutdelningen beslutas av bolagsstämman (18 kap. 1 § första stycket ABL) efter förslag av bolagets styrelse. Enligt 18 kap. 1 § andra stycket ABL får stämman endast i den mån skyldighet därtill föreligger enligt bolagsordningen eller utdelning beslutas på yrkande av en minoritet enligt 11 § samma kapitel besluta om större utdelning än styrelsen föreslagit eller godkänt.

Förtäckt utdelning	Om utdelningen inte redovisas öppet i räkenskaperna benämns den förtäckt vinstutdelning. Förtäckt utdelning kan bl.a. föreligga om aktieägaren köper egendom till underpris från bolaget eller säljer egendom till överpris till bolaget. Likaså kan förtäckt utdelning föreligga vid en indirekt egendomsöverföring mellan två företag ägda av samme person. Både öppet redovisade och förtäckta överföringar av medel från bolaget till aktieägarna, dvs. värdeöverföringar utan att bolaget erhåller fullgod motprestation, utgör utdelning i bolagsrättslig mening.
Utdelad egendom	Utdelning av bolagets vinst sker vanligtvis i form av kontanter. Det föreligger dock inget hinder mot utdelning av sakvärden. HD har inte ansett det stå i strid med regeln i dåvarande 12 kap. 2 § första stycket ABL att till grund för bedömningen av storleken av en s.k. sakutdelning lägga det bokförda värdet av tillgångarna i fråga och inte ett högre värde, t.ex. deras bedömda marknadsvärde (NJA 1995 s. 742). Enligt 17 kap. 2 § ABL får värdeöverföringar från bolaget ske endast enligt bestämmelserna i ABL om vinstutdelning, förvärv av egna aktier, minskning av aktiekapitalet eller reservfonden för återbetalning till aktieägarna och gåva som avses i 5 § samma kapitel.
Maximal utdelning och annan värdeöverföring	Rätten för ett aktiebolag att vederlagsfritt betala ut medel till aktieägarna är inte oinskränkt. Enligt 17 kap. 3 § ABL får en värdeöverföring inte äga rum om det inte efter överföringen finns full täckning för bolagets bundna egna kapital. Detta ska bedömas med ledning av den senast fastställda balansräkningen och med beaktande av de ändringar i det bundna egna kapitalet som har skett efter balansdagen. Dessutom får en värdeöverföring till aktieägarna eller annan ske endast om den framstår som försvarlig med hänsyn till de krav som verksamhetens art, omfattning och risker ställer på storleken av det egna kapitalet, och bolagets konsolideringsbehov, likviditet och ställning i övrigt. För koncerner ska bedömningen ske för koncernen som helhet. Begränsningarna av utrymmet för utdelning och andra värdeöverföringar från bolaget gäller både öppen och förtäckt utdelning. Utbetalningsförbudet syftar till att bevara bolagets kapital. Därigenom skyddas bolagets borgenärer och övriga intressenter, t.ex. anställda och staten.
Olovlig utdelning	Om den utdelning som bolaget lämnat står i strid med utbetalningsförbudet är den olovlig. Detta gäller oavsett om alla

aktieägare godkänt utdelningen. Den som mottar olovlig vinstutdelning är i princip skyldig att återbetala denna med ränta till bolaget (17 kap. 6 § ABL). Dessutom kan alla som medverkat till beslutet om utbetalningen bli solidariskt ersättningsskyldiga gentemot bolaget för eventuell brist vid återbetalningen (17 kap. 7 § ABL).

En vanlig uppfattning är att förtäckt utdelning, på samma sätt som öppet redovisad utdelning, är olovlig endast till den del den inte ryms inom utdelningsbara medel. Utifrån detta synsätt kan utdelning i civilrättsligt hänseende principiellt delas upp enligt figuren nedan.



Skatterätt – civilrätt

Det skatterättsliga utdelningsbegreppet överensstämmer i stort med det civilrättsliga utdelningsbegreppet. Både öppen och förtäckt utdelning ska därför i princip behandlas som utdelning vid beskattningen – se dock nedan vid kantrubriken Lön eller utdelning. Vid beskattningen saknar det betydelse om utdelningen är lovlig eller olovlig.

Ekonomiska föreningar

För ekonomiska föreningar finns i stort sett samma reglering som för aktiebolag. Utbetalningsförbudet för ekonomiska föreningar finns i 10 kap. 1 § EFL. I lagrummet anges att utbetalning till medlemmarna av föreningens egendom endast får ske i form av överskottsutdelning, återbetalning av medlemsinsatser, utbetalning vid nedsättning av medlemsinsatsernas belopp och utskiftning vid likvidation.

Utdelning från ekonomiska föreningar

Utdelning från ekonomiska föreningar kan vara skattefri för mottagaren. Detta gäller om den uppbärs i förhållande till gjorda inköp eller försäljningar och endast innebär en inbesparing i levnadskostnader (42 kap. 14 § IL) samt för viss utdelning i inte kooperativa ekonomiska föreningar. Se vidare avsnitt 35.

Utdelning i form av s.k. insatsemission i kooperativa ekonomiska föreningar ska inte behandlas som utdelning vid

emissionstidpunkten, 42 kap. 21 a § IL. Medlemmen ska beskattas först vid utträde ur/upplösning av föreningen.

Skatteregler

I skattelagstiftningen finns vissa regler som innebär att skatterätt och civilrätt avviker från varandra. Ett exempel på detta är värdeöverföringar mellan bolag som koncernbidrag enligt 35 kap. IL. Civilrättsligt bedöms koncernbidrag som lämnas från dotterbolag till moderbolag som utdelning. Vid beskattningen behandlas koncernbidraget, till skillnad från lämnad utdelning, som en avdragsgill kostnad i utgivarens verksamhet och som en skattepliktig intäkt i mottagarens.

Enligt 16 kap. 8 § IL medges aktiebolag avdrag för utgifter för förändring av aktiekapitalet och för förvaltning av bolagets kapital. Utgifter för utbetalning av utdelning är därför avdragsgilla. Bestämmelsen reglerar även ett aktiebolags avdragsrätt för t.ex. utgifter för rådgivning, prospekt och annonsering (prop. 1996/97:154 s. 58). Motsvarande regler gäller även för ekonomiska föreningar.

Beträffande ett bolags utgifter för kostnader i samband med uppköpserbjudande (utgifter för s.k. fairness opinion) har Högsta förvaltningsdomstolen i RÅ 2009 ref. 48 och RÅ 2009 not. 47 funnit att sådana kostnader utgör avdragsgilla kostnader för ett börsnoterat bolag. Kostnaderna avser tjänster som bolaget köpt för att dess styrelse skulle kunna fullgöra sin skyldighet i enlighet med noteringsavtalet och har således uppkommit som en direkt följd av bolagets börsnotering. Enligt Skatteverkets uppfattning ger de angivna domarna inte stöd för avdragsrätt för motsvarande kostnader för ett inte noterat bolag (Skatteverket 2009-04-14 dnr 131 347283-09/111).

Skatterättslig praxis

I vissa fall har i praxis gjorts andra bedömningar av vad som är utdelning vid beskattningen jämfört med det civilrättsliga utdelningsbegreppet. Återbetalning av ett villkorat aktieägartillskott utgör vinstutdelning enligt civilrättsliga regler. Trots detta anses återbetalning av ett villkorat aktieägartillskott oftast inte som utdelning vid beskattningen (se avsnitt 43).

Överföring av tillgångar mellan företag

I praxis har i vissa fall aktieägare tidigare utdelningsbeskattats vid överföring av tillgångar mellan bolag i vilka de har ett ägarintresse (t.ex. RÅ 1989 ref. 119). Nämda praxis ändrades till stor del genom plenimålet RÅ 1992 ref. 56 (Sipano-målet).

I rättsfallet RÅ 1987 ref. 51 utdelningsbeskattades aktieägarna för överföring av en fastighet till underpris från ett eget aktie-

bolag till eget kommanditbolag, eftersom fastigheten lämnade den dubbelbeskattade sektorn.

Genom införandet av underprislagen fr.o.m. 2000 års taxering har en särskild lagreglering gjorts om i vilken utsträckning utdelningsbeskattning ska ske av ägarna vid underprisöverlåtelser av egendom i näringsverksamhet. Nämda regler finns numera i 23 kap. IL, se vidare avsnitt 71.

Högsta förvaltningsdomstolen har i plenimålet RÅ 2004 ref. 1 (det s.k. Sipano 2-målet) utdelningsbeskattat ägarna till två aktiebolag som för underpris överlätit andelar i ett kommanditbolag till andra av samma personer ägda aktiebolag. Högsta förvaltningsdomstolen konstaterade först att överlåtelsen skulle bli föremål för uttagsbeskattning hos de överlåtande aktiebolagen eftersom villkoret i 23 kap. 17 § IL – att överlåtelsen ska omfatta hela näringsverksamheten, en verksamhetsgren eller en ideell andel härav – inte var uppfyllt. Härefter konstaterar Högsta förvaltningsdomstolen att införandet av reglerna om underprisöverlåtelser 1 januari 1999, som numera återfinns i 23 kap. IL, har förändrat rättsläget i förhållande till vad som gällde i ovan nämnda avgörande RÅ 1992 ref. 56. Högsta förvaltningsdomstolen anför sedan:

”Genom reglerna om underprisöverlåtelser har skapats ett sammanhållet system för beskattningen vid sådana överlåtelser till underpris som uppfyller de i 23 kap. IL uppställda villkoren. Härigenom har förutsättningarna för undantag från uttagsbeskattning reglerats. I anslutning därtill har också införts en regel om frihet från utdelningsbeskattning, som framstår som ett undantag från vad som annars skulle gälla. Reglerna om underprisöverlåtelser innebär att det slutliga beskattningsresultatet i princip blir detsamma som om uttags- och utdelningsbeskattning sker. Skillnaden är att någon omedelbar beskattning inte utlöses av att ersättningen understiger marknadsvärdet.

Mot bakgrund av det anförda finner Regeringsrätten att en förmögenhetsöverföring som inte är affärsmässigt motiverad från ett aktiebolag till ett annat skall anses innebära ett sådant förfogande över det överförda värdet att det skall behandlas som en utdelning till aktieägarna i det överlåtande bolaget (jfr RÅ 1996 not. 177) och därför föranleda utdelningsbeskattning, om det inte är fråga om en underprisöverlåtelse.”

Ovanstående dom innebär att en överlåtelse av tillgångar till underpris som inte är affärsmässigt motiverad mellan två aktiebolag ska anses innebära ett sådant förfogande över det överförda värdet (underpriset) att det ska behandlas som utdelning till aktieägarna i det överlåtande bolaget såvida inte undantagsbestämmelserna för s.k. underprisöverlåtelser i 23 kap. IL är tillämpliga.

**Överlåtelse av
näringsbetingade
andelar**

Av 23 kap. 2 § andra stycket IL framgår att bestämmelserna i kapitlet inte är tillämpliga vid överlåtelse av näringsbetingade andelar. Utdelningsbeskattning ska dock inte ske om näringsbetingade andelar har överlåtits till underpris utan att detta är affärsmässigt motiverat om

- det förvärvande företaget är ett svenskt aktiebolag, en svensk ekonomisk förening, ett svenskt handelsbolag eller ett utländskt bolag som motsvarar något sådant företag och hör hemma i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet, EES eller en i utlandet delägarbeskattad juridisk person som hör hemma i en stat inom EES,
- det förvärvande företaget inte, direkt eller indirekt, äger andel i det överlåtande företaget, och
- förutsättningarna i 23 kap. 19 § är uppfyllda.

**Lön eller
utdelning**

Det har förekommit att aktieägarna försökt kringgå dubbelbeskattningens andra led. Detta har i stor utsträckning accepterats när det skett på så sätt att vinsten i rörelsedrivande företag eliminerats genom uttag i form av lön av företagsledaren. Bakgrunden till denna utveckling av praxis torde vara att det inte har ansetts möjligt att pröva vad som är marknadsmässig ersättning för arbete som utförs i ett eget bolag. Föreligger speciella omständigheter kan dock viss del av ersättningen ses som utdelning (jfr RÅ 1959 Fi 1849). Genom 1990 års skattereform fick denna praxis om vad som ska anses som lön respektive utdelning väsentligt minskad betydelse vid beskattningen eftersom utdelning, trots att den normalt inte är avdragsgill för företaget, ofta är ett lägre beskattat alternativ för delägarna. Regler som begränsar rätten för delägare i fåmansföretag att redovisa utdelning som intäkt av kapital, genom att viss del därav kan beskattas som intäkt av tjänst infördes därför. De finns i 57 kap. IL – se avsnitt 90.

Vid försäljning av tillgångar och tjänster till aktieägare/anställda för underpris respektive inköp av egendom från

aktieägare/anställda för överpris uppkommer fråga om underpriset respektive överpriset utgör lön eller utdelning.

I de fall utköpet/införsäljningen skett av en i företaget anställd person ska underpriset/överpriset anses utgöra lön hos den anställda. Detta gäller även om försäljningen/inköpet skett till/från en närstående till den anställda – se RÅ 1989 ref. 57, RÅ 1991 ref. 27 och RÅ 1996 ref. 16. Underpriset respektive överpriset utgör då en avdragsgill lönekostnad i företaget.

Om utköpet/införsäljningen skett av en icke anställd (passiv) delägare är underpriset respektive överpriset att hänföra till utdelning. Vid försäljning till delägare för underpris ska företaget uttagsbeskattas för skillnaden mellan marknadspriset och försäljningspriset. Något avdrag erhålls inte i företaget i detta fall eftersom underpriset är hänförligt till utdelning. Om utdelningen uppburits av en delägare i ett fåmansföretag kan det komma ifråga att viss del av utdelningen ska hänföras till inkomst av tjänst – se avsnitt 90.

**Kapitalrabatt
på optionslån**

Om ett svenskt aktiebolag ger ut skuldebrev som är förenade med köp- eller teckningsoption avseende aktier, får bolaget inte dra av en sådan skillnad mellan emissionspriset och skuldebrevets marknadsvärde som beror på optionen (24 kap. 4 § IL).

**Kapitalrabatt
på konvertibellån**

När det gäller s.k. kapitalrabatt vid utgivande av konvertibla skuldebrev framgår av RÅ 1987 not. 241 att sådan rabatt utgör en för det utgivande bolaget avdragsgill kostnad. Med kapitalrabatt avses skillnaden mellan lånets nominella belopp, dvs. det som ska återbetalas när lånet löper ut, och emissionspriset.

Högsta förvaltningsdomstolen har i RÅ 2002 ref. 77 behandlat frågan om skillnaden mellan nominellt belopp och beräknat nuvärde vid emissionen på ett konvertibellån är en avdragsgill kostnad i det utgivande bolaget. Konvertibellånet utgavs i detta fall till nominellt belopp och löpte med en ränta som understeg marknadsräntan. På grund av den låga räntan uppgick nuvärdet på skuldebrevet, konverteringsrätten oräknad, till ett lägre belopp än det nominella värdet. Det utgivande bolaget hade yrkat avdrag för denna skillnad. Bolaget åberopade därvid Redovisningsrådets rekommendation RR 3 punkt 29 där rådet rekommenderar att skillnaden mellan skuldebrevsvärdet och nominellt belopp ska periodiseras i bokföringen och behandlas som räntekostnad. Högsta förvaltningsdomstolen, som inte medgav avdrag, säger följande:

”Oavsett om konverteringsrätten utnyttjas eller inte utgörs bolagets kostnad för lånet endast av den nominella ränta som bolaget fått betala till långivaren. Sker konvertering får bolaget ett kapitaltillskott motsvarande skuldebrevets nominella värde medan värdet minskar på de aktier som innehas av bolagets gamla aktieägare i det fall en aktie vid konverteringen har ett högre värde än det nominella värdet av ett skuldebrev. Varken detta förhållande eller någon annan omständighet innebär att konverteringen medför att en kostnad, utöver den nominella räntan, uppkommer i bolagets rörelse.”

I bolagets förhandsbeskedsansökan kallades skillnaden mellan nominellt belopp och nuvärdet på skuldebrevet för kapitalrabatt. Eftersom lånet i detta fall utgavs till det nominella beloppet och det är samma belopp som ska betalas ut vid löptidens slut föreligger dock inte en kapitalrabatt i ovan angiven mening.

Vinstandelslån

Ett svenskt aktiebolag eller en svensk ekonomisk förening som har tagit upp ett vinstandelslån, får, enligt 24 kap. 5 § IL, dra av vinstandelsräntan bara i den utsträckning som följer av 24 kap. 6–10 § IL.

Med *vinstandelsränta* avses ränta vars storlek är beroende av det låntagande företagets utdelning eller vinst och med *vinstandelslån* avses ett lån med ränta som helt eller delvis är vinstandelsränta.

För annan ränta på vinstandelslån, dvs. den fasta delen, gäller allmänna bestämmelser om avdrag i näringsverksamhet.

Företaget får således avdrag för den del av räntan som är fast, medan den rörliga räntan får dras av endast om lånet bjudits ut till teckning på den öppna marknaden eller teckningsrätten förbehållits någon från företaget fristående person eller specialkrets. Skatteverket kan dock, om vissa villkor är uppfyllda, medge att avdrag får ske även om en eller flera som äger andelar i företaget har förbehållits rätt till teckning av lånet (24 kap. 9 § IL). Högsta förvaltningsdomstolen har i ett förhandsbesked funnit att avdrag för ränta på vinstandelslån i visst fall skulle vägras med tillämpning av skatteflyktslagen (RÅ 1998 not. 195). För fåmansföretag gäller delvis andra regler, se avsnitt 89.5.

43.4 Utdelningar till aktiebolag eller ekonomisk förening

43.4.1 Allmänt

Aktiebolag och ekonomiska föreningar är i princip skattskyldiga för all inkomst som förvärvats här i riket eller utomlands. För att förhindra kedjebeskattnings, dvs. att beskattning sker i mer än två led, ska utdelning som aktiebolag och ekonomiska föreningar uppbär i vissa fall inte tas upp till beskattning. Bestämmelserna om sådana utdelningsinkomster finns i 24 kap. 12–22 §§ IL.

Olika regler gäller för utdelning på näringsbetingade andelar, kapitalplaceringsandelar samt andelar som utgör lager.

Reglerna om skattefrihet i vissa fall gäller inte för utdelning i form av pristillägg eller rabatt från kooperativ förening, utdelning från kooperativ förening på förlagsinsatser eller utdelning till en medlemsfrämjande förening, s.k. kooperativ utdelning (24 kap. 12 § första stycket IL jämfört med 39 kap. 22 och 23 §§ IL).

Om ett svenskt aktiebolag eller en svensk ekonomisk förening enligt ett skatteavtal ska anses ha hemvist i en utländsk stat, ska företaget vid tillämpning av 24 kap. 13–22 §§ IL anses som en utländsk juridisk person som hör hemma i den utländska staten (24 kap. 12 § andra stycket IL).

En översiktlig redogörelse för vad som gäller för beskattning av utdelning från utländska företag lämnas nedan i avsnitt 43.4.

43.4.2 Anteciperad utdelning

Högsta förvaltningsdomstolen prövade i RÅ 2000 ref. 64 om anteciperad utdelning, dvs. sådan utdelning som ännu inte är beslutad, skulle beskattas hos mottagaren det beskattningsår den hade intäktsförts eller om beskattning skulle ske först det påföljande beskattningsåret, när bolagsstämman beslutat om utdelningen. Högsta förvaltningsdomstolen accepterade att utdelningen skulle hänföras till det beskattningsår den anteciperats i räkenskaperna. Högsta förvaltningsdomstolen fann vidare att frågan om skattefrihet för utdelning ska bedömas utifrån samma beskattningsår som anteciperingen skett, dvs. inte för det beskattningsår beslutet om utdelning fattats. Högsta förvaltningsdomstolens uttalande i den senare delen får anses

ha betydelse för vid vilken tidpunkt förutsättningarna i 24 kap. 13–22 §§ IL ska vara uppfyllda.

43.4.3 Utdelning till förvaltningsföretag på svenska andelar

Utdelning till förvaltningsföretag ska beskattas enligt samma regler som gäller för företag i allmänhet. Den skillnaden föreligger dock att förvaltningsföretag inte kan åberopa det s.k. betingandevillkoret i 24 kap. 14 § punkt 3 IL. Eftersom ett aktieförvaltande företag inte bedriver rörelse enligt definitionen i 2 kap. 24 § IL kan inte ett andelsinnehav betingas av rörelsen. Detta bekräftas av rättsfallet RÅ 2001 ref. 6 där förvaltning av värdepapper inte ansågs utgöra rörelse.

43.4.4 Utdelning på svenska näringsbetingade andelar

Definitionen av näringsbetingade andelar finns numera i 24 kap. 13–14 §§ IL. Utdelning på sådana andelar är, med vissa särskilda undantag för investmentföretag m.m., undantagen från beskattning. Reglerna beskrivs närmare i avsnitt 83.

43.4.5 Utdelning på lagerandelar

Som framgår av 24 kap. 13 och 14 §§ IL föreligger inte skattefrihet för utdelning på andelar som skattemässigt utgör lagertillgångar.

Andelar som skattemässigt utgör lagertillgångar finns hos företag som bedriver värdepappersrörelse samt hos byggnadsföretag och företag som bedriver handel med fastigheter.

En konsekvens av att utdelning på lagerandelar alltid är skattepliktig är, att utdelningen kan bli föremål inte bara för dubbelbeskattning utan också för kedjebeskattning.

Frågan om ett företag ska anses bedriva värdepappersrörelse eller inte behandlas i avsnitt 43.2.3.

43.4.6 Utdelning på kapitalplaceringsandelar

Svenska aktiebolag och svenska ekonomiska föreningar beskattas för utdelning på kapitalplaceringsandelar, eftersom utdelning på nämnda andelar inte undantagits från beskattning.

Kapitalplaceringsandelar är sådana andelar som varken utgör lagerandelar eller näringsbetingade andelar. Anledningen till att beskattning sker av utdelning på sådana andelar är att andelsinnehavet uppfattas som ett alternativ till andra kapitalplaceringar, där avkastningen alltid blir beskattad.

43.4.7 S.k. Lundintransaktioner

I syfte att förhindra att obehöriga skatteförmåner uppstår genom handel med bolag som i princip endast innehåller kassa och bankmedel ("skalbolag") finns en särskild bestämmelse i 24 kap. 19 § IL. Enligt denna kan ett företag inte ta emot utdelning skattefritt i form av vinstmedel, som före förvärvet av andelarna samlats upp i det förvärvade företaget, om det inte är uppenbart att det företag som gör förvärvet "får en tillgång av verkligt och särskilt värde med hänsyn till sin näringsverksamhet". Skattefrihet föreligger inte för utdelning av sådana medel som vid förvärvet fanns hos det utdelande företaget och som inte motsvarar tillskjutet belopp eller inbetald insats. Utdelning anses i första hand ske av andra medel än sådana som motsvarar tillskjutet belopp eller inbetald insats.

Innebörden av bestämmelsen är att skattefri utdelning inte kan tas emot så länge det förvärvade företaget inte delat ut samtliga vinstmedel som fanns vid ägarföretags förvärv av det. Först därefter kan ägarföretaget ta emot skattefri utdelning från det förvärvade företaget. Koncernbidrag kan inte lämnas under beskattningsår då skattskyldighet för utdelningsinkomst föreligger. Bestämmelsen, som infördes redan år 1966, riktade sig ursprungligen mot ett förfarande som tidigare praktiserades i skatteplaneringssammanhang och som gick under benämningen Lundin-transaktioner.

Med verkligt och särskilt värde menas att det köpta företaget ska innehålla tillgångar som, genom det köpta företags verksamhet, har ett värde för det köpande bolaget, exempelvis varor, inventarier, varumärken, fastigheter eller hyresrätter. Kontanter eller reverser anses inte ha ett särskilt värde. Bevisbördan faller på den skattskyldige. Bestämmelsen riktar sig mot "skalbolag". Det kan nämnas att lagstiftningen mot Lundinbolag även omfattar regler rörande rätten till nedskrivning på lagerandelar i Lundinbolag (17 kap. 8–12 §§ IL).

Högsta förvaltningsdomstolen ansåg i RÅ 2001 ref. 15, med anslutande till vad SRN anförde i ett överklagat förhandsbesked, att bestämmelsen i 7 § 8 mom. femte stycket SIL avseende undantag från annars gällande skattefrihet för utdelning (den s.k. Lundinregeln i dess tidigare lydelse) inte var tillämplig i fall då ett aktiebolag från ett helägt dotterbolag förvärvat aktierna i ett annat bolag med tillgångar enbart i form av likvida medel och aktier. Högsta förvaltningsdomstolen fann också att samma bedömning skulle göras även vid prövning

enligt motsvarande reglering i 24 kap. 18 § IL (nuvarande 24 kap. 19 § IL).

Det kan noteras att lagstiftningen mot Lundintransaktioner vänder sig mot köparen.

Lundinreglerna har slopats fr.o.m. 2 januari 2012 (prop. 2011/12:17, SFS 2011:1510).

43.4.8 Investmentföretag

Investmentföretag är skattskyldiga för uppburen utdelning, men får göra avdrag för lämnad annan utdelning än sådan som avses i 42 kap. 16 § IL (s.k. lex ASEA-utdelning) som företaget har beslutat för beskattningsåret (39 kap. 14 § IL).

Att utdelning som *lämnas* av ett investmentföretag i vissa fall ska tas upp även om aktierna i investmentföretaget är näringsbetingade framgår av 24 kap. 18 § IL.

Reglerna kring beskattning av investmentföretag behandlas närmare i avsnitt 45.3

43.4.9 Allmänt om utdelning från utländska företag

Utdelning på innehav i utländska företag behandlas på samma sätt som innehav i svenska företag. Det innebär bl.a. att reglerna i 24 kap. 13–14 och 17 §§ IL avseende näringsbetingade andelar också omfattar andelar i utländska företag som motsvarar svenska aktiebolag eller ekonomiska föreningar, jfr avsnitt 43.4.4 ovan.

För andelar i företag som hör hemma i en stat som är medlem i Europeiska unionen gäller dessutom en utvidgning av begreppet näringsbetingad andel. Denna utvidgning innebär att andelarna ska anses vara näringsbetingade om ägarföretagets andelsinnehav uppgår till minst 10 % (behöver alltså inte innehålla röster motsvarande minst 10 %) och även om andelarna är lagertillgång (24 kap. 16 § IL). Beträffande andelar i EU-företag som är lagertillgångar hos innehavaren anser Skatteverket att dessa andelar är näringsbetingade endast om andelsinnehavet uppgår till 10 % eller mer av andelskapitalet (Skatteverket 2007-09-18, dnr 131 388919-07/111).

Med anledning av ändringar i det s.k. moder- och dotterbolagsdirektivet (90/435/EEG och 2003/123/EG) har rätten att ta emot skattefri utdelning utvidgats till att omfatta även utdelning på vissa andelar i associationsformer som inte motsvarar andelar i aktiebolag och ekonomiska föreningar, 24 kap. 17 a § IL.

Med företag som hör hemma i en utländsk stat som är medlem i Europeiska unionen avses ett utländskt företag som

1. bedrivs i någon av de associationsformer som anges i bilaga 24.1 till inkomstskattelagen
2. enligt skattelagstiftningen i en medlemsstat anses höra hemma i den staten och inte enligt ett skatteavtal med tredjeland anses ha hemvist utanför gemenskapen, och
3. är skyldigt att betala någon av de skatter som anges i bilaga 24.2 till inkomstskattelagen, utan valmöjlighet eller rätt till undantag.

Se vidare avsnitt 83.10.

43.5 Utskiftade medel

43.5.1 Inledning

Utbetalning till aktieägarna kan förutom genom vinstutdelning ske i samband med

- minskning av aktiekapitalet och reservfonden,
- förvärv av egna aktier,
- likvidation och
- konkurs.

Bolaget

Vid utskiftning av annat än kontanta medel kan uttagsbeskattning komma ifråga, se vidare avsnitt 70.

Aktieägarna

Nuvarande regler innebär i korthet att konkurs, likvidation och vissa fusioner samt inlösen av aktier anses som avyttringar och utlöser kapitalvinstbeskattning hos aktieägarna. Utbetalningar på grund av minskning av aktiekapitalet utan indragning av aktier eller vid minskning av reservfonden beskattas däremot som utdelning.

43.5.2 Minskning av aktiekapitalet och reservfonden

Bestämmelserna om minskning av aktiekapitalet och reservfonden finns i 20 kap. ABL. Minskning av aktiekapitalet kan ske med eller utan indragning av aktier.

Beskattning aktualiseras vid indragning av aktier med återbetalning (inlösen). Indragning av aktier utan återbetalning är, i vart fall normalt, inte skattepliktig, jfr dock RÅ 2000 not. 38.

Inlösen

Av prop. 1990/91:54 s. 312 framgår att indragning av aktier förenat med utbetalning till aktieägarna (inlösen), ska räknas som en avyttring och kapitalvinstbeskattning ska ske på vanligt sätt. Vid inlösen av aktie i fåmansföretag behandlas vinst vid minskning av aktiekapitalet med indragning av aktier däremot som utdelning (57 kap. 2 § IL).

**Minskning utan
indragning av
aktier**

Av 42 kap. 17 § första stycket IL framgår att sådana utbetalningar från svenska aktiebolag som beror på att bolaget minskat aktiekapitalet utan indragning av aktier ska beskattas som utdelning. Aktierna ska således inte anses delvis avyttrade och kapitalvinstbeskattning ska inte ske.

Om någon utbetalning inte erhålls, t.ex. därför att minskningen använts för att täcka förluster i bolaget, ska beskattning inte ske.

**Minskning av
reservfond**

Då utbetalning skett på grund av att reservfonden minskats gäller detsamma som vid minskning av aktiekapitalet. Beloppet ska således utdelningsbeskattas och inte kapitalvinstbeskattas (42 kap. 17 § första stycket IL).

Bestämmelserna i 42 kap. 17 § första stycket IL tillämpas även vid utbetalning från en utländsk juridisk person vid ett förfarande som motsvarar något av dem som nämnts i 42 kap. 17 § första stycket IL.

Tidigare bestämmelsen om utbetalningar i samband med nedsättning av överkursfonden har tagits bort till följd av att överkursfond ska utgöra fritt eget kapital. Sådana utbetalningar ska i fortsättningen behandlas i enlighet med bestämmelserna om vinstutdelning (prop. 2005/06:39). Skillnader i civilrättslig lagstiftning mellan Sverige och andra länder kan medföra problem vid tillämpningen när det gäller att ta ställning till om en sådan utbetalning ska anses utgöra utdelning. Utgångspunkten är att bedömningen ska baseras på de principer som ligger till grund för reglerna om utdelning från svenska bolag (prop. 1990/91:54 s. 308).

43.5.3 Förvärv av egna aktier

Reglerna om aktiebolags förvärv av egna aktier finns i 19 kap. ABL.

Den aktieägare som säljer en aktie till det bolag där den är utgiven kapitalvinstbeskattas på vanligt sätt.

Aktiebolag får inte teckna egna aktier (19 kap. 1 § ABL) eller förvärva eller som pant mottaga egen aktie (19 kap. 3 och 4 §§ ABL). I vissa undantagsfall får sådant förvärv emellertid ske

(19 kap. 5 § ABL). Om bolaget i dessa fall inte gjort sig av med aktien inom tre år blir den ogiltig. Bolaget ska då minska aktiekapitalet med aktiens andel av aktiekapitalet. Detta föranleder emellertid ingen utbetalning till någon aktieägare och någon beskattning aktualiseras inte.

Publika bolag vars aktier är noterade vid börs, en auktoriserad marknadsplats eller någon annan reglerad marknad får, enligt 19 kap. 13 § ABL förvärva egna aktier på vissa villkor som preciseras i 19 kap. 14–15 §§ ABL.

Förvärv av egna aktier får endast ske

1. på en reglerad marknad inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet,
2. på en marknad motsvarande en reglerad marknad utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet efter tillstånd av Finansinspektionen, eller
3. i enlighet med ett förvärvserbjudande som har riktats till samtliga aktieägare eller samtliga ägare till aktier av visst slag.

Avyttring av egna aktier

Om ett aktiebolag som avses i 19 kap. 13 § ABL avyttrar egna aktier är en kapitalvinst inte skattepliktig (48 kap. 6 a § IL). På motsvarande sätt har företaget inte rätt att dra av en kapitalförlust. Om återköpta aktier skulle ingå i handelslager ska de däremot inkomstbeskattas enligt vanliga regler för näringsverksamhet (prop. 1999/2000:38 s. 30). Det kan dock i sammanhanget nämnas att reglerna i ABL om återköp av aktier inte avser förvärv av egna aktier till handelslager.

Om ett aktiebolag utfärdar eller överlåter optioner, terminer eller liknande tillgångar vars underliggande tillgångar består av egna aktier föranleder inte heller detta skatteplikt eller avdragsrätt.

Det kan nämnas att Högsta förvaltningsdomstolen har prövat hur beskattning ska ske när ett aktiebolag emitterar konvertibler till marknadspris till sitt dotterbolag och detta sedan säljer konvertiblerna med vinst. Högsta förvaltningsdomstolen fann att vinsten är skattefri, och moderbolaget anses ha gjort ett tillskott till dotterbolaget motsvarande vinsten på konvertiblerna (RÅ 2001 ref. 55, förhandsbesked). Jfr RÅ 2003 ref. 16 som rör emission av optionslån.

**Kapitalvinst-
beskattning**

43.5.4 Likvidation

De aktiebolagsrättsliga reglerna om likvidation finns i 25 kap. ABL. Syftet med likvidationen är att avveckla bolagets verksamhet och förbereda bolagets upplösning. Sedan bolagets egendom förvandlats till pengar, i den mån det behövs för likvidationen, och bolagets skulder betalats, ska bolagets behållna tillgångar utskiftas till aktieägarna.

Av 44 kap. 7 § IL framgår att avyttring av ett värdepapper, i det här fallet andelar, anses föreligga om det företag som gett ut värdepapperet träder i likvidation. Detta utlöser kapitalvinstbeskattning. Det vanliga vid likvidationer är att medlen i bolaget betalas ut antingen successivt under likvidationen eller i samband med likvidationens avslutande. Situationen blir därför likartad en försäljning med tilläggsköpeskilling. Det torde vara ovanligt att utskiftat belopp kan fastställas omedelbart då bolaget träder i likvidation. I stället kommer utbetalningarna att behandlas på samma sätt som obestämda tilläggsköpeskillingar, se 44 kap. 28 § IL. Så länge de understiger omkostnadsbeloppet för aktierna sker ingen beskattning. I den mån de överstiger omkostnadsbeloppet kommer beskattning av kapitalvinst att ske.

Eftersom det är tidpunkten då bolaget träder i likvidation som utlöser beskattning kommer successiva utbetalningar som innebär kapitalvinst att bli skattepliktiga när de är kända till sitt belopp, inte då utbetalning sker (44 kap. 28 § IL).

Beträffande förlust gäller bestämmelsen i 44 kap. 26 § andra stycket IL: ”Kapitalförluster skall dock inte dras av som kostnad förrän det beskattningsår då förlusten är definitiv.” I förarbetena till motsvarande bestämmelse i SIL (24 § 4 mom. första stycket sista meningen SIL, prop. 1993/94:234 s. 134) uttalades följande beträffande tidpunkten för avdragsrättens inträde: ”Huruvida en förlust uppkommer kan inte fastställas innan bolaget har upplösts genom likvidation. Först då kan alltså eventuellt avdrag för reaförlust medges.” Detta innebär att avdrag för förlust inte medges förrän det är klart hur stor den blir.

Högsta förvaltningsdomstolen har i ett förhandsbeskedsärende prövat om rätt till avdrag för kapitalförlust vid likvidation skulle föreligga för det beskattningsår då bolaget trädde i likvidation, när en definitiv förlust kunnat beräknas redan då (RÅ 1998 ref. 25). I målet ägde X AB samtliga aktier i Z AB. X AB avsåg att under 1997 besluta att Z AB skulle träda i

likvidation. Vid tidpunkten för beslutet om likvidation skulle Z AB:s enda tillgång vara en fordran med givet värde. X AB:s anskaffningsvärde på aktierna i Z AB överstiger värdet på denna tillgång, dvs. fråga är om förlustaktier.

Högsta förvaltningsdomstolen konstaterade, att aktier i ett svenskt bolag ska anses avyttrade när bolaget försätts i konkurs eller träder i likvidation. Rätten till avdrag för kapitalförlust inträder i båda fallen när förlusten är definitiv. Högsta förvaltningsdomstolen angav vidare, att de uttalanden som gjorts i förarbetena visserligen kan tyda på att avsikten varit att avdrag skulle kunna medges innan bolaget upplösts vid konkurs men inte vid likvidation men att en sådan avsikt dock inte kommit till uttryck i lagtexten. Någon principiell skillnad mellan konkurs- och likvidationsfallen kan därför inte göras. Högsta förvaltningsdomstolen angav, att ”Det kan således inte undantagslöst krävas att likvidationen ska ha slutförts innan avdrag medges. Vad som uttalats i förarbetena bör i stället ses mot bakgrund av att en definitiv förlust ofta kan konstateras redan vid ett konkursutbrott, medan detta inte torde vara lika vanligt förekommande när ett bolag träder i likvidation.” X AB medgavs avdrag för kapitalförlusten redan för det beskattningsår då Z AB trädde i likvidation.

Eftersom avyttring anses ha skett det år då beslut om likvidation fattats ska kapitalvinstberäkningar under senare år ske på grundval av förhållandena vid avyttringen och med tillämpning av de beskattningsregler som gällde vid taxeringen för avyttringsåret, jfr 44 kap. 28 § IL.

Om aktierna i bolaget avyttrats efter likvidationsinträdet, till exempel genom försäljning, får man dra av så mycket av omkostnadsbeloppet som återstår. Omkostnadsbeloppet ska således anses uppgå till så stor del av det enligt genomsnittsmetoden beräknade värdet som kvarstår vid den faktiska avyttringstidpunkten, se 44 kap. 33 § IL. Innebörden härav är att man vid beräkningen av kapitalvinst utgår från omkostnadsbeloppet. Om omkostnadsbeloppet uppgår till 10 kr per andel i ett bolag som likvideras och det görs sannolikt att utskiftningslikviden begränsas till 2 kr per andel kan avdrag göras med 8 kr per andel när bolaget träder i likvidation. Om andelarna därefter säljs för 1 kr per styck, får avdrag göras med ytterligare 1 kr per andel.

Om likvidationen upphör ska anskaffningsutgiften därefter anses uppgå till vad som återstår av omkostnadsbeloppet då likvidationen upphörde, se samma lagrum.

Dessa bestämmelser är generellt utformade och gäller vid likvidation av både svenska och utländska företag.

Skatteverket anser att utbetalning från bolag till begränsat skattskyldig fysisk person i samband med likvidation ska beskattas som utdelning enligt 2 § andra stycket KupL och att bestämmelserna i EUF-fördraget i förekommande fall måste beaktas vid beskattningen (Skatteverket 2004-10-12, dnr 130 598782-04/111). Frågor om kupongskatt tas upp i avsnitt 95.

I USA finns förfaranden kallade Liquidation i Chapter 7 och Reorganization i Chapter 11 i Bankruptcy Code. Skatteverket anser att ett förfarande enligt Chapter 7 kan jämföras med likvidation och att förfarandet enligt Chapter 11 inte kan jämföras med konkurs eller likvidation. Ett Chapter 11 förfarande syftar till att rekonstruera företaget. Rekonstruktionen kan gå till på olika sätt och den kan även misslyckas helt eller delvis. Om rekonstruktionsplanen innebär ett beslut om likvidation anses bolaget ha trätt i likvidation vid det tillfället. Medför rekonstruktionsplanen att andelar och fordringar byts ut mot andelar och fordringar anses en avyttring ha skett vid bytet. Om rekonstruktionsplanen medför att andelarna dras in eller på annat sätt upphör att existera utan att detta sker i samband med byte mot nya andelar jämföras det med likvidation (Skatteverket 2008-11-11, dnr 131 662138-08/111).

Om ett aktiebolag upplöses genom fusion enligt 23 kap. 1 § ABL, 10 kap. 18–25 §§ lagen (2004:297) om bank- och finansieringsrörelse eller 15 a kap. 1 § försäkringsrörelselagen (1982:713) anses andel avyttrad, varför reglerna i 44 kap. IL om kapitalvinst är tillämpliga. Detsamma gäller även ett utländskt bolag om bolaget upplöses genom ett motsvarande förfarande. Om likvidation efter konkurs, se nästa avsnitt.

43.5.5 Konkurs

När ett aktiebolag gått i konkurs sker normalt inga utbetalningar till aktieägarna utan bolaget anses upplöst när konkursen avslutats.

Om konkursen avslutas med överskott gäller emellertid enligt 25 kap. 51 § ABL att bolaget ska träda i likvidation. Detta innebär att medel kan utskiftas till aktieägarna under likvidationen.

Vid konkurs gäller enligt 44 kap. 8 § IL följande. Avyttring av värdepapperen anses föreligga om det företag som gett ut instrumentet upplöses genom konkurs eller, om det är ett svenskt aktiebolag eller en svensk ekonomisk förening, när företaget försätts i konkurs.

När det gäller utländska företag, strider det enligt Skatteverkets uppfattning dock mot EU-rätten att inte anse en andel i ett företag hemmahörande inom EU/EES-området avyttrad redan när företaget försätts i konkurs (Skatteverket 2004-12-02, dnr 130 657566-04/111).

Beträffande svenska företag anses att det är så ovanligt att konkurs lämnar överskott att man inte ska behöva invänta konkursens slut för att avgöra om förlust uppkommit. I stället får omkostnadsbeloppet dras av som kapitalförlust redan vid konkursutbrottet.

Av 44 kap. 34 § IL framgår hur man ska förfara i olika fall då likvid erhålls efter det att omkostnadsbeloppet för aktierna dragits av.

Bland annat föreskrivs att om ackord träffas eller om utdelning i konkursen erhålls, ska ersättningen tas upp som kapitalvinst till den del den inte överstiger avdraget för kapitalförlust när värdepapperet ansågs avyttrat. Om avdrag gjordes bara för viss del av kapitalförlusten, ska en motsvarande del av ersättningen tas upp som kapitalvinst.

Om konkursbeslutet upphävts eller om konkursen lagts ner ska det gjorda avdraget för kapitalförlust vid konkursutbrottet återföras till beskattning. Anskaffningsutgifterna återställs därmed till det ursprungliga beloppet. Detsamma gäller om konkursen avslutats med överskott, dvs. att bolagets medel överstigit samtliga fordringar i konkursen.

43.5.6 Utskiftning från ekonomisk förening m.m.

Utskiftning vid upplösning

Bestämmelser om utskiftning från ekonomiska föreningar finns i 42 kap. 19 § IL.

För ekonomiska föreningar gäller att vad som utskiftas till medlem vid föreningens upplösning utöver inbetald insats beskattas som utdelning. Under vissa i 42 kap. 20 § IL närmare angivna förutsättningar ska emellertid inte utskiftning av aktier i svenskt aktiebolag betraktas som utdelning, se vidare avsnitt 73.8.

Vid beräkning av utdelningens storlek räknas som inbetald insats det belopp som finns bokfört på andelskapitalets konto i

den ekonomiska föreningen. Om insatskontot ökar på annat sätt än genom inbetalda insatser under den ekonomiska föreningens bestånd ska medlemmarna beskattas för utdelning vid ökningstillfället, RÅ 1954 Fi 1162 och RÅ 2003 not. 161.

När det gäller överföringar från en förening till medlemsinsatser genom s.k. insatsemissioner (regleras i 10 kap. 2 a § EFL) ska beskattning hos medlemmen inte ske vid tidpunkten för överföringen utan först när emitterat kapital utbetalas till medlemmen, 42 kap. 21 a § IL.

43.6 Låneförbudet

43.6.1 Allmänt

Om penninglån lämnats i strid med 21 kap. ABL eller 11 § lagen om tryggnad av pensionsutfästelse m.m. ska lånebeloppet, enligt 11 kap. 45 § och 15 kap. 3 § IL, tas upp som intäkt hos låntagaren eller hos en juridisk person som är delägare i ett svenskt handelsbolag som är låntagare, om det inte finns synnerliga skäl mot detta.

I 17–20 kap. ABL uppställs vissa regler för olika utbetalningar där det övergripande syftet är att så långt möjligt skapa ett skydd för bolagets borgenärer, anställda, leverantörer, aktieägare och staten. Reglerna syftar till att förhindra att bolaget riskerar sitt kapital eller sin egendom t.ex. vid transaktioner mellan bolaget och dess ägare eller närstående. Till följd härav har i nämnda kapitel närmare angetts i vilka former bolagets medel får utbetalas till aktieägarna. Dessa är som vinstutdelning, vid förvärv av egna aktier samt vid minskning av aktiekapitalet eller reservfonden. Dessutom finns i 25 kap. ABL regler som gäller utskiftning vid bolagets likvidation. Därjämte har närmare reglerats bolagets möjligheter att lämna lån m.m. i 21 kap. ABL (s.k. förbjudna lån).

Med verkan på penninglån som lämnas efter den 12 februari 2009 har nya regler införts (SFS 2009:1412) som innebär att beskattning kan ske även av lån som lämnats i strid med bestämmelserna i 2 kap. 6 § stiftelselagen samt av lån som lämnats av en utländsk juridisk person som motsvarar ett svenskt aktiebolag, en svensk pensionsstiftelse eller en svensk stiftelse.

43.6.2 Beskattning av förbjudna lån – skatterättsliga regler

Fysisk person

Enligt 11 kap. 45 § IL gäller följande. Har penninglån lämnats i strid med bestämmelserna i 21 kap. ABL, 11 § TrL, eller 2 kap. 6 § stiftelselagen, ska lånebeloppet tas upp som intäkt av tjänst hos låntagare som är fysisk person eller dödsbo eller hos en fysisk person som, direkt eller indirekt, genom ett eller flera svenska handelsbolag, är delägare i ett svenskt handelsbolag som är låntagare, om det inte finns synnerliga skäl mot detta.

Bestämmelserna tillämpas även på lån som har lämnats av en utländsk juridisk person som motsvarar ett svenskt aktiebolag, en svensk pensionsstiftelse eller en svensk stiftelse om förhållandena varit sådana att lånebeloppet skulle ha tagits upp som intäkt, om den utländska juridiska personen hade varit ett svenskt aktiebolag, en svensk pensionsstiftelse eller en svensk stiftelse.

Vid tillämpning av denna paragraf likställs en i utlandet delägarbeskattad juridisk person med ett svenskt handelsbolag

Juridisk person

Enligt 15 kap. 3 § IL gäller motsvarande bestämmelser när lånebeloppet ska tas upp som intäkt av näringsverksamhet hos en juridisk person som är låntagare eller som direkt eller indirekt, genom ett eller flera svenska handelsbolag, är delägare i ett svenskt handelsbolag som är låntagare.

Detta gäller dock inte om

- låntagaren är ett aktiebolag, eller
- det finns synnerliga skäl mot att ta upp beloppet som intäkt.

Nya regler för lån fr.o.m. 13 februari 2009

Ett generellt undantag från beskattning har införts i det fall låntagaren är ett aktiebolag. Eftersom syftet med reglerna om beskattning av penninglån är att motverka att medel tas ut från bolagssektorn saknas det skäl att beskatta lån mellan aktiebolag.

Synnerliga skäl mot beskattning

En sådan omständighet som kan föranleda att beskattning inte ska ske är att lånet återbetalas. Frågan om återbetalning av lånet ska utesluta beskattning måste enligt förarbetena till lagstiftningen bedömas mycket restriktivt (prop. 1989/90:110 s. 600). Det måste alltså vara fråga om en definitiv återbetalning och inte s.k. rullande lån

Högsta förvaltningsdomstolen har i fyra domar, RÅ 2004 ref. 114–116 och RÅ 2004 not. 192 prövat frågan om synnerliga

skäl mot beskattning förelegat. Högsta förvaltningsdomstolen anför i RÅ 2004 ref. 116 följande (i stort sett likalydande skrivning i övriga mål):

”I uttrycket synnerliga skäl ligger att undantag endast kan göras i extraordinära fall. Det bör närmast vara fråga om sådana fall där en beskattning av lånebeloppet mot bakgrund av omständigheterna framstår som oskäligt eller rent av stötande. En enskild omständighet, som talar till den skattskyldiges förmån, kan i allmänhet inte vara tillräcklig, utan alla omständigheter i fallet, dvs. situationen i stort, får läggas till grund för bedömningen om synnerliga skäl föreligger. Omständigheter av särskild betydelse kan vara förhållandena vid lånets tillkomst, lånets samband med bolagets verksamhet och dess syfte över huvud taget, bolagets säkerhet för fordran, låntagarens förmåga att återbetala lånet, lånetidens längd samt risken för undandragande av skatt. Den omständigheten att återbetalning av lånet skett kan det också vara skäl att beakta, även om denna omständighet inte längre är av sådan avgörande betydelse som enligt den tidigare utformningen av låneförbudsbestämmelsen. Av lagtexten framgår dock inte att möjligheten att underlåta beskattning har begränsats till de fall då återbetalning sker under låneåret, vilket Skatteverket hävdar i målet. Att ett lån återbetalas under låneåret bör enligt Regeringsrättens mening också kunna vara en av de omständigheter som föranleder att beskattning underlåts. Detta innebär emellertid inte att det är uteslutet med beskattning även om återbetalning görs samma år som lånet tas upp eller att beskattning alltid skall ske om lånet återbetalas efter detta års utgång.”

Av RÅ 2004 ref. 114 framgår att det faktum att låntagaren har en motfordran mot bolaget på ett större belopp och att fordringarna kvittats mot varandra i ett i efterhand ingivet ändrat bokslut inte innebär att förbjudet lån inte föreligger. Synnerliga skäl ansågs heller inte föreligga på grund av dessa omständigheter.

I RÅ 2004 ref. 116 upptogs ett lån på 350 000 kr i eget bolag i september 2000 i syfte att användas av låntagaren för att erlägga ytterligare handpenning vid köp av lägenhet i Spanien. Banken kunde inte med kort varsel låna ut beloppet och köparen riskerade att förlora sin sedan tidigare erlagda handpenning. Ränta på lånet utgick med 7 % och en av låntagaren

ägd bostadsrätt pantsattes som säkerhet för lånet. Bostadsrätten – som värderades till 1 250 000 kr – skulle säljas före årsskiftet 2000/2001 varvid lånet skulle återbetalas. Köpeskillingen erhöles dock först i mars 2001. Lånet återbetalades några dagar senare. Högsta förvaltningsdomstolen ansåg vid en samlad bedömning av omständigheterna och med särskild hänsyn till lånevillkoren (räntans storlek, säkerheten och återbetalningstiden) att det förelåg synnerliga skäl för att underlåta beskattning.

I RÅ 2004 not. 192 hade ett lån upptagits i eget bolag och skulden uppgick vid utgången av 1997 till 192 500 kr. Ränta erlades med 8 %. Lånet återbetalades under 1998. Syftet med lånet var att låntagaren skulle betala privata skatteskulder. Låntagaren hävdade att det fanns säkerhet för lånet eftersom han hade möjlighet att låna pengar av sin far, vilket också skedde i samband med återbetalningen av lånet. Högsta förvaltningsdomstolen konstaterade att lånet i vart fall omfattat en tidsperiod av ett och ett halvt år och inte haft någon anknytning till den av bolaget bedrivna verksamheten. Säkerhet hade de facto inte lämnats och argumentet att möjlighet funnits att låna pengar från fadern tillmättes ingen betydelse. Högsta förvaltningsdomstolen ansåg därför att synnerliga skäl inte förelåg att underlåta beskattning.

I RÅ 2004 ref. 115 lånade aktieägaren 200 000 kr från bolaget i september 1999. Lånet upptogs enligt uppgift för att ägaren för bolagets räkning skulle genomföra en affär i Ryssland. Anledningen till förfarandet var enligt låntagaren att han fått uppfattningen att betalningssystemet i Ryssland inte kunde anlitas eftersom det inte fungerade tillfredsställande. I bolaget bokfördes beloppet som en lånefordran på ägaren och i revisionsberättelsen angavs att lånebeloppet kvarstod vid bokslutstillfället. Affären blev dock inte av och beloppet återbetalades till bolaget i delbetalningar. Sista delbetalningen gjordes i februari 2000. Högsta förvaltningsdomstolen konstaterar först att beloppet utgör ett förbjudet lån – trots det syfte som uppgivits med lånet – med hänsyn till bolagets bokföring och vad som framgick revisionsberättelsen. Återbetalningen efter ca ett halvt år och övriga omständigheter utgjorde enligt Högsta förvaltningsdomstolen inte heller synnerliga skäl för att underlåta beskattning.

Civilrätten avgör

Om ett lån är förbjudet och därmed skattepliktigt enligt IL:s ovan nämnda huvudregel avgörs helt av de civilrättsliga reglerna i ABL respektive Trl. I ett förhandsbesked (RÅ 1981

1:1) hade en företagsledare i ett fåmansföretag genom arvskifte övertagit skuld till bolaget. Högsta förvaltningsdomstolen ansåg att det var fråga om ett förbjudet lån. Det kan nämnas att regeln inte är begränsad till att endast gälla för fåmansföretag utan beskattning ska ske även vid förbjudna lån från andra aktiebolag. Bestämmelsen tar sikte på det förhållandet att låntagaren är fysisk person och torde därmed ha sitt huvudsakliga tillämpningsområde inom fåmansföretagssfären.

Av 21 kap. ABL framgår att det ska vara fråga om ett penninglån. Normala varukrediter innebär således inte någon överträdelse av låneförbudet och utlöser inte heller någon beskattning. Är kreditvillkoren ovanligt fördelaktiga kan det dock finnas anledning att behandla krediten som ett maskerat penninglån, vilket bör föranleda beskattning – se prop. 1989/90:110 s 678, RÅ 2003 ref. 60 och RÅ 2005 not. 4.

Gäldenärsbyte

I praxis har gäldenärsbyte ansetts vara att jämställa med ingående av nytt låneavtal (R77 1:45 och RÅ 1981 1:1). Låneförbudsreglerna kan därför aktualiseras i samband med överlåtelse av aktiebolag, i vilket finns lånefordran på aktieägaren som exempelvis uppkommit före ikraftträdandet av låneförbudsreglerna.

Borgenärsbyte

SRN har i ett (inte överklagat) förhandsbesked den 9 september 1997 prövat om tillskott till eget aktiebolag av fordran på närstående till aktieägaren skulle beskattas som ett förbjudet lån. En fysisk person avsåg att i form av aktieägartillskott tillskjuta en fordran på sin son till sitt helägda aktiebolag för att stärka bolaget. Ett skuldförhållande skulle därigenom uppkomma mellan bolaget (som ny borgenär) och en närstående till aktieägaren (som gäldenär). SRN konstaterade att den aktuella fordran hade sin grund i fastighetsöverlåtelse som tidigare skett inom familjen. Eftersom fordran överfördes utan vederlag och med oförändrade villkor till bolaget hade detta inte i anledning av sitt innehav av fordran vid något tillfälle ”tömts” på medel vare sig i form av ett direkt penninglån eller på annat sätt. Härmed skiljde sig enligt nämndens mening förhållandena i ärendet på ett avgörande sätt från de fall lagstiftningen är avsedd att täcka, och någon beskattning som för ett förbjudet lån skulle inte ske av gäldenären.

Eftersom bedömningen av om ett förbjudet lån föreligger eller inte bygger på civilrättsliga överväganden lämnas i följande avsnitt en närmare redogörelse för de civilrättsliga reglerna.

43.6.3 Civilrättsliga regler

Låneförbudet tillkom 1973 (SFS 1973:303). Ett antal ändringar har sedan dess gjorts i låneförbudsregeln. Låneförbudsreglerna gäller inte lån tagna före den 6 juni 1973.

Förbjudna kretsar

Av 21 kap. 1 § ABL framgår att aktiebolag inte får lämna penninglån till eller ställa säkerhet för den som äger aktier i eller är styrelseledamot eller verkställande direktör i bolaget eller annat bolag i samma koncern. Utöver nämnda personer får penninglån m.m. inte heller lämnas till en krets av närstående till dessa personer (observera att sambo ingår i kretsen av närstående men inte styvbarn, enligt dessa regler). Därutöver ingår inom den förbjudna kretsen juridisk person över vars verksamhet någon av tidigare nämnda personer har ett bestämmande inflytande. Den som står i låneskuld till bolaget eller ett annat bolag i samma koncern eller har en förpliktelse som ett sådant bolag har ställt säkerhet för får inte vara revisor (9 kap. 17 § 7 ABL).

Undantag

Från låneförbudet finns fem undantag (21 kap. 2 § ABL), nämligen om

1. gäldenären är kommun, landsting eller kommunalförbund, s.k. kommunlån
2. gäldenären är företag i koncern i vilken det långivande bolaget ingår, s.k. koncernlån
3. lånet är avsett uteslutande för gäldenärens rörelse, och bolaget lämnar lånet av rent affärsmässiga skäl, s.k. kommersiella lån
4. lånet har tagits upp av Riksgäldskontoret enligt lagen (1988:1387) om statens upplåning och skuldförvaltning
5. gäldenären är aktieägare eller dennes närstående och låntagarens eller dennes närståendes sammanlagda aktieinnehav är mindre än 1 % av aktiekapitalet, s.k. småaktieägarlån.

Undantagen från låneförbudet har uppställts för att undvika onödiga störningar i aktiebolagens normala affärsverksamhet. I sådana situationer anses de regler som uppställts till skydd för bolagets borgenärer inte åsidosatta liksom inte heller några påtagliga skatteförmåner vara involverade i lånetransaktionen.

Kommunlån

Undantaget för kommunlånen betingas av kommunens behov att genom lån från kommunägda aktiebolag tillfälligt stärka sin likviditet.

Koncernlån

Beträffande undantaget för koncernlån betingas detta av att koncernen i många avseenden framträder som en enhet. I prop. 1973:93 s. 92 framgår följande

”Ett lån från ett koncernbolag till ett annat koncernbolag skulle med det synsättet inte behandlas annorlunda än det fallet att ett bidrag lämnas från en rörelsegren till en annan inom ett och samma aktiebolag. Infriar ett koncernbolag inte sina förpliktelser gentemot sina fordringsägare har dessa alltid möjlighet att ta i anspråk den fordran koncernbolaget har gentemot annat bolag inom koncernen. Också från skattesynpunkt bör lån mellan koncernbolag kunna godtas eftersom skattelagstiftningen i princip innebär att koncernbidrag är avdragsgillt hos bidragsgivaren men beskattas hos mottagaren.”

Med koncern förstås de företagsgrupperingar som omfattas av koncernbegreppet i 1 kap. 11 § ABL. För att undantaget även ska kunna tillämpas i de fall moderföretaget är ett annat svenskt företag än ett aktiebolag samt för att anpassa bestämmelserna till EG-rätten ska, enligt 21 kap. 2 § andra stycket ABL, med koncern även avses annan företagsgrupp i vilken moderorganisationen är

1. en svensk juridisk person som är bokföringsskyldig enligt bokföringslagen (1999:1078),
2. en motsvarande utländsk juridisk person med hemvist inom EES-området, eller
3. kommun, landsting eller kommunalförbund.

Undantaget för koncernlån innebär att moderbolaget kan låna av ett dotterbolag inom koncernen liksom omvänt. Det utvidgade koncernbegreppet enligt ovan innebär också att t.ex. ekonomiska föreningar och handelsbolag kan vara moderföretag i den företagsgrupp i vilken det långivande bolaget och gäldenärsföretaget ingår samt att associationer inom EES-området kan vara moderföretag.

Dock föreligger enligt 21 kap. 5 § ABL ett uttryckligt förbud för ett aktiebolag att ge förskott, lämna lån eller ställa säkerhet för lån i syfte att gäldenären eller honom närstående fysisk eller juridisk person ska förvärva aktier i bolaget eller annat bolag i samma koncern

Trots att lånet kan vara ett koncernlån och tillåtet enligt 21 kap. ABL, kan det ändå enligt bolagsrättslig praxis anses

utgöra förtäckt utdelning t.ex. om ett penninglån lämnas till ett koncernbolag som är inte kreditvärdigt eller insolvent. Bolaget får i detta fall en fordran som är värdelös och det som betecknats som lån är i realiteten en vederlagsfri utdelning från bolaget till aktieägaren, dvs. utdelning alternativt tillskott om lånet lämnats av aktieägaren. I det s.k. Sueciamålet NJA 1951 s. 6 liksom i NJA 1990 s. 343 har denna praxis fastlagts. Man menar härvidlag att till den del lånet inkräktar på det bundna egna kapitalet eller står i strid med den allmänna försiktighetsregeln (17 kap. 3 § ABL) anses lånet utgöra en sådan vederlagsfri utbetalning som enligt ABL:s bestämmelser inte är tillåten. Eftersom skatterätten normalt sett bygger på civilrättslig grund kan det hävdas att beskattning ska ske såsom för utdelning hos det låntagande bolaget under förutsättning att bolaget inte kan lyfta skattefri utdelning från det långivande bolaget.

I ett mål rörande utdelningsbeskattning hos en låntagande aktieägare har det långivande aktiebolagets helt dominerande tillgångspost utgjorts av fordringen på aktieägaren. Aktierna i det långivande bolaget ansågs vid sådant förhållande inte böra beaktas vid bedömningen av aktieägarens betalningsförmåga. Högsta förvaltningsdomstolen fann, att den del av lånebeloppet som svarade mot vad köparen erlagt för aktierna i aktiebolagsrättsligt hänseende borde behandlas som utdelning samt att det saknades skäl att göra annan bedömning vid beskattningen (RÅ 1998 ref. 9, eftertaxering).

Kommersiella lån

Undantaget för kommersiella lån betingas av att de kan vara företagsekonomiskt motiverade. Av prop. 1973:93 s. 93 framgår följande.

”Undantag från låneförbudet bör göras för de fall då lånet utgör ett led i en affärsförbindelse mellan bolaget och gäldenären och är avsett uteslutande för gäldenärens rörelse. Eftersom man får utgå från att sådana lån ges i bolagets intresse och sålunda kan antas påverka bolagets ekonomiska situation på ett gynnsamt sätt, kan undantaget typiskt sätt inte anses träda borgenärernas befogade intressen för när. Och eftersom lånet inte får avse privat konsumtion, kan det inte heller sägas vara fråga om något slags skatteflykt.”

Penninglån får inte lämnas till juridisk person över vars verksamhet person, som omfattas av låneförbudet, har ett väsentligt inflytande. En person som har ett bestämmande inflytande över två aktiebolag kan inte låta det ena bolaget ta lån från det andra

bolaget annat än om lånet betingas av kommersiella skäl (21 kap. 2 § första stycket 3 ABL). I prop. 1975:103 s. 493 exemplifieras detta på så sätt att om det ena bolaget har likviditetsöverskott, kan lån lämnas till det andra bolaget under förutsättning att sistnämnda bolag behöver låna pengar. Om däremot det sistnämnda bolagets likviditet är god, är det inte för detta bolags rörelse affärsmässigt betingat att låna från det andra bolaget. Lånetransaktionen strider då mot undantaget i 21 kap. 2 § första stycket 3 ABL. Beträffande begreppet ”rörelse” anføres i nämnda proposition s. 493 att i begreppet rörelse ingår all näringsverksamhet (rörelse, jordbruk, fastighetsförvaltning).

Allmänt sett kan det vara svårt att avgöra var gränsen går för vilka lån som är kommersiellt betingade eller om affärsmässiga skäl är för handen, men kraven på affärsmässighet torde normalt sett inte ställas särskilt högt.

Det har tidigare diskuterats om det är långgivarens eller låntagarens affärsmässighet som avses. Genom ordalydelsen i 21 kap. 2 § första stycket 3 har det nu klarlagts att affärsmässigheten ska bedömas utifrån det långgivande bolagets intressen dvs. lånet ska vara ägnat att, direkt eller indirekt, främja den verksamhet som bolaget bedriver. Så kan t.ex. vara fallet om lånet lämnas för att finansiera en verksamhet som bolaget själv ska ta del i eller som bolaget har ett intresse av att den kommer till stånd (prop. 2004/05:85 s. 804).

Småaktieägarlån

Det sista undantaget rör lån till småaktieägare. Det gäller här lån till aktieägare eller honom närstående fysisk eller juridisk person, som har ett aktieinnehav som inte uppgår till 1 % av aktiekapitalet i bolaget (21 kap. 2 § tredje stycket ABL). Till skillnad mot 1975 års aktiebolagslag beaktas dock inte innehav i ett annat koncernföretag. Inte heller ska antalet ägda aktier längre tillmätas någon betydelse. Detta låneundantag gäller enbart för aktieinnehavare i denna sin egenskap av småaktieägare. För det fallet att man tillika är styrelseledamot i bolaget synes undantaget inte gälla.

Förvärv av aktier

I 21 kap. 5 § ABL stadgas att aktiebolag inte får ge förskott, lämna lån eller ställa säkerhet i syfte att gäldenären eller honom närstående fysisk eller juridisk person ska förvärva aktier i bolaget eller i överordnat bolag i samma koncern. Uttrycket ”lämna penninglån” i 1975 års aktiebolagslag har i nya aktiebolagslagen (2005:551) ersatts med uttrycken ”ge förskott” och ”lämna lån”. Bestämmelserna innebär därför att

bolaget inte på något sätt får ställa medel till förfogande för förvärv av det åsyftade slaget (prop. 2005/06:39 s. 33). Med nämnda syfte får alltså inte lån lämnas till någon vare sig denne tillhör den förbjudna personkretsen eller står utanför denna. En sådan transaktion innebär att betydande tillgångar frånhändes bolaget och tillförs de tidigare aktieägarna samtidigt som bolaget får en revers från den nye aktieägaren. Från borgenärernas synpunkt blir detta detsamma som då aktieägarna lånar från bolaget. I prop. 1973:93 s. 92 betecknas en sådan transaktion som mycket farlig för borgenärerna. Från denna regel kan dispens medges (se nästa avsnitt).

Förvärvslåneförbudet i nya aktiebolagslagen gäller till skillnad mot 1975 års aktiebolagslag endast lån m.m. för förvärv av aktier i det långivande företaget eller i ett överordnat bolag inom koncernen. Det innebär att förbudet inte längre omfattar förvärv av aktier i det långivande bolagets dotter- eller dotterdotterbolag. Skatteverket anser att systerbolag inte ska inbegripas i begreppet överordnat bolag (Skatteverket 2009-04-20, dnr 131 373903-09/111).

Om gäldenären är anställd i bolaget eller i annat bolag i samma koncern gäller inte låneförbudet vid aktieförvärv i bolaget under förutsättning att särskilda villkor är uppfyllda (21 kap. 6 § ABL).

Lån från HB/KB

Skatteverkets uppfattning är att det inte föreligger ett sådant penninglån som omfattas av bestämmelserna i 21 kap. 5 § ABL (dåvarande 12 kap. 7 § ABL) i det fall ett kommanditbolag lämnar penninglån till ett aktiebolag, som är delägare i kommanditbolaget, i syfte att aktiebolaget ska förvärva andelarna i ett annat aktiebolag som också är delägare i kommanditbolaget. En förutsättning för att ett penninglån ska omfattas av bestämmelsen i 21 kap. 5 § ABL är att lånet lämnas av ett aktiebolag (Skatteverket 2004-10-11, dnr 130 575098-04/111).

Sanktion

Den som uppsåtligen eller av grov oaktsamhet bryter mot förbudet i 21 kap. ABL att ge förskott, lämna lån eller ställa säkerhet straffas med böter eller fängelse (30 kap. 1 § första stycket 4 och fjärde stycket ABL).

Om ett aktiebolag har givit ett förskott eller lämnat lån i strid med bestämmelserna i 21 kap. ABL ska mottagaren återbära det uppburna beloppet. Om i stället säkerhet har ställts i strid med nämnda bestämmelser gäller rättshandlingen inte mot bolaget, om bolaget visar att mottagaren av säkerheten insåg eller bort inse att den var olaglig (21 kap. 11 § ABL).

43.6.4 Dispens

I fråga om lån eller säkerhet för förvärv av aktier i bolaget eller annat bolag i samma koncern får Skatteverket medge undantag från låneförbudet om det behövs på grund av särskilda omständigheter (21 kap. 8 § ABL). Vid förvärv av aktier i det bolag som lämnar lån eller ställer säkerhet får dock sådan dispens medges endast om bolaget är ett privat aktiebolag (21 kap. 12 § ABL). I andra fall än som avses ovan får Skatteverket medge dispens från låneförbudet om det finns synnerliga skäl. När det gäller aktiebolag som står under Finansinspektionens tillsyn prövas frågor om undantag av Finansinspektionen. En myndighets beslut i ett ärende om dispens från låneförbudet får överklagas till regeringen (31 kap. 5 § ABL).

Dispensinstitutet är främst avsett för lån som lämnas för att underlätta generationsskiften i fåmansföretag. En sammanställning över dispenspraxis finns i DsH 1982:3 och DsF 1987:12.

Det kan nämnas att regeringen, med hänvisning till att artikel 31 i EES-avtalet får anses ha direkt effekt, i ett överklagat ärende rörande undantag från låneförbudet har ansett att det förelåg synnerliga skäl att medge dispens och därför medgett ett norskt moderbolag tillstånd att uppta lån hos ett helägt svenskt koncernbolag (Regeringsbeslut 1995-06-15). I artikel 31 andra stycket EES-avtalet föreskrivs: "Etableringsfriheten ska innefatta rätt att uppta och utöva verksamhet som egen företagare samt rätt att bilda och driva företag, särskilt bolag som de definieras i artikel 34 andra stycket, på de villkor som etableringslandets lagstiftning föreskriver för egna medborgare, om inte annat följer av bestämmelserna i kapitel 4."

43.6.5 Förteckning

För varje räkenskapsår ska, om inte tillståndsmyndigheten medgett undantag, styrelsen och VD upprätta en förteckning enligt 21 kap. 10 § ABL över förskott, lån och säkerheter som lämnats med stöd av dispens. I förteckningen ska uppges såväl sådana förskott, lån och säkerheter som tillkommit under räkenskapsåret som sådana som fanns vid räkenskapsårets början. Bolagets revisor ska yttra sig över om förteckning har upprättats när skyldighet därtill föreläggat (9 kap. 32 § ABL).

I förteckningen intages på motsvarande sätt uppgift om sådana penninglån och säkerheter som lämnats i fall som avses i 21 kap. 2 § första stycket 3 ABL (kommersiella lån).

Fåmansföretag ska enligt 3 kap. 22 § LSK bifoga en förteckning enligt ovan till sin självdeklaration.

43.6.6 Lån från pensionsstiftelse

Låneförbudet får inte kringgås genom att företagets ägare i stället lånar medel av en till företaget hörande pensionsstiftelse, som har bildats enligt föreskrifterna i TrL. Enligt TrL ska nämligen ABL:s regler om låneförbud gälla även pensionsstiftelses rätt att lämna lån och ställa säkerhet till delägare i fåmansföretag och denne närstående person. Skyldigheten att upprätta en förteckning över sådana lån från aktiebolag, som medgetts enligt dispens omfattar dock inte lån från pensionsstiftelse.

43.7 Aktieägartillskott

Syftet med ett aktieägartillskott är att förbättra ett bolags finansiella ställning, t.ex. för att undvika att likvidations-skyldighet uppkommer. Två olika huvudformer av aktieägartillskott förekommer: *ovillkorliga* och *villkorliga*. Ett ovillkorligt aktieägartillskott lämnas utan krav på återbetalning. Ett villkorligt tillskott innebär vanligen att tillskottet ska återbetalas om och när bolagets fria egna kapital medger det. Tillskottet lämnas i regel av samtliga aktieägare. Det kan även förekomma att tillskott lämnas endast av den störste aktieägaren eller de största aktieägarna. Inget hindrar i princip att tillskott även lämnas av annan än aktieägare ("kapitaltillskott"). Skatteutskottet har uttalat att de ovillkorliga aktieägartillskotten närmast kan liknas vid rena kapitalinsatser från aktieägarna, medan de villkorliga däremot närmast kan jämföras med ett lån utan säkerhet (SkU 1984/85:2 s. 7f). De villkorade tillskotten kan sägas utgöra ett slag av efterställt lån. Huruvida det föreligger ett villkorat tillskott eller ett lån får bedömas bl.a. utifrån hur villkoren för återbetalning utformats och hur tillskottet bokförts i bolaget.

Högsta förvaltningsdomstolen har i två mål ansett att bidrag från en kommun till av kommunen ägda bolag för att täcka förluster i bolagets verksamhet avseende kollektivtrafik (I) respektive idrotts- och badverksamhet (II) utgör skattepliktiga intäkter hos bolagen (RÅ 2001 ref. 28). I målen hävdade bolagen att de medel som mottagits från kommunen utgjorde aktieägartillskott. I RÅ 2005 ref. 26 fann Högsta förvaltningsdomstolen att medel som en kommun har lämnat till ett av kommunen ägt aktiebolag under beteckningen aktieägar-

tillskott och som detta bolag lämnat vidare till ett dotterbolag för att användas till täckande av underskott i kommunens kollektivtrafikverksamhet, skulle anses utgöra intäkt av näringsverksamhet i moderbolaget. Se även avsnitt 64.2.

Högsta förvaltningsdomstolen har i RÅ 2004 not. 187 fastställt SRN:s förhandsbesked angående föreningsavgäld till ekonomisk förening. HSB Nordvästra Götaland ekonomisk förening, vars medlemmar utgörs av bostadsrättsföreningar, hade av medlem erhållit s.k. föreningsavgäld. Fråga uppkom om avgälden utgjorde skattepliktig inkomst för föreningen eller skulle anses utgöra skattefritt kapitaltillskott. Föreningen har till uppgift att bistå medlemmarna med produktion av bostadsbyggnad och upprätta ekonomisk plan i samband med bildande av nya bostadsrättsföreningar varvid en skyldighet uppkommer för bostadsrättsföreningen att betala ett belopp till föreningen betecknat föreningsavgäld. Föreningen hävdade att avgälden inte var en ersättning för utförda tjänster. SRN anförde dock:

”Av praxis (SRN hänvisar här till RÅ 1972 Fi 506 och RÅ 1981 Aa 183) får anses framgå att det föreligger en presumtion för att betalningar från medlem i en ekonomisk förening till föreningen, frånsett skyldigheten att betala medlemsinsats och medlemsavgift, utgör ersättning för nyttigheter som föreningen tillhandahåller medlemmarna. Med hänsyn härtill och vad som upplysts i ärendet finner nämnden att avgälden skall tas upp till beskattning.”

**Ovillkorligt
aktieägartillskott**

Hur aktieägartillskott ska behandlas har med ett par undantag inte reglerats vare sig i skatterättslig eller i annan civilrättslig lagstiftning. Man är därför hänvisad till rättspraxis och doktrin för att få vägledning om vad som gäller.

Ett ovillkorligt aktieägartillskott utgör inte skattepliktig inkomst för mottagaren. Någon avdragsrätt för utgivaren föreligger inte vid den löpande taxeringen, däremot får beloppet räknas med som en del av anskaffningsutgiften för aktierna i det bolag som mottagit aktieägartillskottet.

**Villkorligt
aktieägartillskott**

Inte heller ett villkorligt aktieägartillskott utgör skattepliktig inkomst för mottagaren.

Civilrättsligt behandlas en återbetalning av ett villkorligt aktieägartillskott som vinstutdelning. Återbetalningen kan därför ske endast om borgenärsskyddsreglerna i 17 kap. 3 § ABL är uppfyllda.

Skatterettsligt har återbetalning av ett villkorligt aktieägartillskott behandlats som utdelning i RÅ 1983 1:42 medan återbetalningen i RÅ 1985 1:10 inte betraktades som en utdelning. I sistnämnda mål gjordes utbetalningen till den som lämnat tillskottet. I detta fall ansågs att återbetalning av ett villkorligt aktieägartillskott till tillskottsgivaren själv i skatterettsligt hänseende skulle behandlas som en återbetalning av lån och inte som utdelning. Av rättsfallet framgår vidare att aktierna och förbindelsen om det villkorade aktieägartillskottet skulle behandlas var för sig vid en avyttring.

I RÅ 1988 ref. 65 har Högsta förvaltningsdomstolen återprövat ett mål med återbetalning av aktieägartillskott och bl.a. anfört följande.

”En återbetalning av ett villkorligt aktieägartillskott till tillskottsgivaren själv skall enligt Regeringsrättens avgörande RÅ 1985 1:10 i skattehänseende behandlas som en återbetalning av lån. I detta ligger att återbetalningen medför inkomstbeskattning hos tillskottsgivaren endast inom ramen för realisationsvinstreglerna i 35 § 4 mom. Kommunal-skattelagen. Vad nu sagts gäller enligt rättsfallet oberoende av om tillskottsgivaren vid återbetalningstillfället alltså äger aktier i bolaget eller om han före återbetalningen har avyttrat sina aktier men behållit den rätt som han förbehöll sig vid tillskottsgivningen.”

I den angivna domen fann Högsta förvaltningsdomstolen att återbetalning av aktieägartillskott till annan än tillskottsgivaren ska behandlas som återbetalning av lån om inte särskilda omständigheter föranleder annat. Det var i målet fråga om en person som år 1982 förvärvade aktier i bolaget och som åren 1983 och 1984 genom köp respektive gåva förvärvade tillskottsgivarens rätt till återbetalning. Högsta förvaltningsdomstolen anknöt till RÅ 1985 1:10 och anförde:

”En konsekvens av de ställningstaganden som gjorts i rättsfallet får anses vara att också en återbetalning, som görs till någon som genom oneröst eller benefikt fång övertagit tillskottsgivarens rätt, skall – om inte särskilda omständigheter föranleder annat (jämför situationen i RÅ 1983 1:42) – i beskattningshänseende behandlas som om fråga vore om en återbetalning av lån.”

Sammanfattningsvis får det anses klarlagt att återbetalning av villkorat aktieägartillskott i beskattningshänseende normalt

behandlas som återbetalning av lån oavsett om det sker till tillskottsgivaren eller till någon som har övertagit tillskottsgivarens rätt till återbetalning. En återbetalning behandlas som utdelning endast om särskilda omständigheter föreligger.

Det är också klarlagt att när en tillskottsgivare avyttrar aktier och rätt till återbetalning i ett sammanhang, så behandlas avyttringarna skattemässigt var för sig.

Omvandlingar

Högsta förvaltningsdomstolen har i domen RÅ 2002 ref. 107 prövat hur man ska värdera ett ovillkorat aktieägartillskott som uppkommit genom omvandling av ett villkorat tillskott i samband med att bolaget varit på obestånd. I målet hade en fordran på eget bolag först omvandlats till ett villkorat aktieägartillskott för att sedermera omvandlas till ett ovillkorat sådant när bolaget var på obestånd. Högsta förvaltningsdomstolen fann att avdrag för reaförlust på aktierna i samband med konkurs skulle beräknas utifrån värdet på tillskottet vid omvandlingstidpunkten. Högsta förvaltningsdomstolen anförde därvid:

”Aktieägartillskott kan ges i form av kontant inbetalning eller andra tillgångar. När tillskottet utgörs av andra tillgångar än kontanta medel kan tillskott inte anses ske med högre belopp än vad som motsvarar tillgångarnas värde när tillskottet lämnas. Med hänsyn till den skilda karaktären på villkorade och ovillkorade aktieägartillskott måste detsamma gälla om ett villkorat tillskott omvandlas till ett ovillkorat.”

Eftersom bolaget vid tidpunkten för omvandlingen varit på obestånd anser Högsta förvaltningsdomstolen att tillskottet varit värdelöst och att något ovillkorat tillskott således inte lämnats.

Skatteverket har i skrivelse 2009-06-01, dnr 131 424735-09/111, redovisat sin syn på beskattningskonsekvenserna när ett villkorat aktieägartillskott omvandlas till ett ovillkorat tillskott respektive när villkorat tillskott försäljs.

Ränta på villkorligt aktieägartillskott

Högsta förvaltningsdomstolen har i ett förhandsbesked, RÅ 1987 ref. 145, prövat avdragsrätten för ränta på villkorligt aktieägartillskott. I domen går man ifrån inställningen i ett tidigare förhandsbesked, RÅ 1985 Aa 144.

I 1987 års förhandsbesked var frågan, om ränta på villkorligt aktieägartillskott var avdragsgill för bolaget för tiden fr.o.m. dagen för tillskottet. Högsta förvaltningsdomstolen fann att detta inte var fallet. Motiveringen var följande.

”För bolaget inträder en ovillkorlig skyldighet att återbetala aktieägartillskottet först sedan bolagsstämman – med iakttagande av bestämmelserna i 12 kap. aktiebolagslagen (1975:1385) – beslutat om sådan betalning. För tid dessförinnan föreligger inte någon bolagets förpliktelse gentemot A som kan jämföras med en skuld varå ränta kan utgå. Vid angivna förhållande är bolaget berättigat till avdrag för ränta avseende aktieägartillskottet endast i den mån medlen finns kvar hos bolaget efter det att bolagsstämman beslutat om återbetalning av tillskottet”.

Utgången innebär en överensstämmelse mellan den bolagsrättsliga och den skatterättsliga behandlingen av ränta på villkorligt aktieägartillskott. Innebörden är, att avdrag för ränta på aktieägartillskott inte medges så länge det kvarstår i bolaget som ett tillskott även om rätten till återbetalning enligt ovan behandlas som en fordran vid beskattningen. Ränta kan börja löpa först när bolagsstämmobeslut finns om återbetalning av tillskottet.

Beräkning av kapitalunderlag

SRN har i ett inte överklagat förhandsbesked prövat hur ett villkorligt aktieägartillskott, som lämnats före bolagets bokslut den 30 juni 1992, skulle påverka kapitalunderlaget enligt 2 § lagen (1994:775) om beräkning av kapitalunderlaget vid beskattning av ägare i fåmansföretag (nu 57 kap. 27 § IL). I ärendet prövades också i vad mån en återbetalning av aktieägartillskottet under senare år skulle medföra justering av kapitalunderlaget enligt 11 § samma lag. SRN – som angav bl.a. att tillskottet inte skuldförts i bokslutet per den 30 juni 1992 och att det inte framgått att så bort ske – fann, att det villkorliga aktieägartillskottet inte skulle räknas som en skuld, medan återbetalning av det skulle behandlas som vinstutdelning.

Redovisningstekniska frågor

Redovisningsrådets akutgrupp har i september 1998 gjort ett uttalande (URA 7) om hur aktieägartillskott bör redovisas. Akutgruppen anser att *lämnade* aktieägartillskott – villkorliga och ovillkorliga – bör redovisas hos givaren som en ökning av posten ”Andelar i koncernföretag”. Resultatet påverkas således inte av detta. *Erhållna* aktieägartillskott redovisas hos mottagaren normalt direkt mot fritt eget kapital och påverkar inte heller det redovisade resultatet. Om aktieägartillskott skulle bokföras över resultaträkningen ska resultatpåverkan justeras i deklarationen. Från inkomstskattesynpunkt har det nämligen ingen betydelse om tillskottet bokförs över det egna kapitalet eller resultaträkningen.

44 Handelsbolag

44.1 Inledning

Ett handelsbolag är en juridisk person men beskattas inte för sin inkomst. I stället beskattas delägarna för sin andel av inkomsten oavsett om de tar ut inkomsten ur bolaget eller ej. Inkomsten ska som regel tas upp vid den taxering som handelsbolaget skulle ha taxerats vid om det hade varit skattskyldigt.

Handelsbolag ska normalt ha kalenderår som räkenskapsår.

För delägare som är fysiska personer eller dödsbon sker beskattning i olika inkomstslag. Som regel tas inkomsterna upp i inkomstslaget näringsverksamhet. Kapitalvinster på fastigheter och bostadsrätter som är kapitaltillgångar tas upp i inkomstslaget kapital.

Räntefördelning, avsättningar till periodiseringsfonder och expansionsfonder görs hos bolagsdelägarna. Värdet av förmåner ska tas upp hos delägarna.

Bedömningen av om en verksamhet är aktiv eller passiv görs för hela verksamheten och för varje delägare för sig.

Underskott ska i allmänhet inte dras av samma beskattningsår utan ska dras av i samma näringsverksamhet påföljande år genom s.k. rullning.

Delägare som är en annan juridisk person än dödsbo ska ta upp handelsbolagets inkomst i inkomstslaget näringsverksamhet. Handelsbolagets verksamhet räknas in i den juridiska personens näringsverksamhet. Är samtliga delägare juridiska personer får handelsbolaget ha brutet räkenskapsår.

Kapitalvinster är som regel skattepliktiga full ut och kapitalförluster är i allmänhet avdragsgilla med 70 %. Undantagen gäller närings- eller rörelsebetingade delägarrrätter. När fysiska personer och dödsbon är delägare och handelsbolaget avyttrar en fastighet eller bostadsrätt som är kapitaltillgång ska 90 % av kapitalvinsten tas upp. Kapitalförluster på sådana tillgångar är avdragsgilla med 63 %.

När en delägare, som är fysisk person, avyttrar sin andel i ett handelsbolag beskattas kapitalvinsten enligt 50 kap. IL (avsnitt 36). Genom SFS 2009:1413 (prop. 2009/10:36) har andelar i handelsbolag inordnats i regelverket för näringsbetingade andelar i 25 a kap. 3 § 1–5 IL. Det innebär för företag som anges i 25 a kap. 3 § 1–5 IL, vilka är delägare i handelsbolag, att vinster respektive förluster vid avyttring av andel i handelsbolag inte är skattepliktig respektive inte avdragsgilla. En beskrivning av dessa regler finns i avsnitt 83.

44.2 Civilrättsliga bestämmelser för handelsbolag

De skatterättsliga frågeställningarna som rör handelsbolag är inte alltid reglerade och en del skatterättsliga problem får lösas med utgångspunkt i den civilrättsliga regleringen av handelsbolag. De centrala bestämmelserna om handelsbolag finns i lagen (1980:1102) om handelsbolag och enkla bolag, HBL.

44.2.1 Allmänt

Bestämmelserna i HBL är i stor utsträckning utformade så att handelsbolagets delägare själva ska kunna bestämma i många rättsfrågor. De flesta bestämmelserna som reglerar delägarnas interna förhållanden är därför dispositiva, dvs. frivilliga. Detta innebär att bestämmelserna i HBL inte gäller om delägarna i stället kommit överens om något annat.

De bestämmelser i HBL som rör rättsförhållanden gentemot utomstående personer, främst förhållandet till bolagets ford-ringsägare, är av sådan karaktär att delägarna inte själva kan ändra dem. Dessa bestämmelser i HBL är därför tvingande och kan inte avtalas bort.

44.2.2 Bildandet av handelsbolag

Av 1 kap. 1 § HBL framgår att ett handelsbolag föreligger när två eller flera personer kommit överens om att

- gemensamt utöva näringsverksamhet i bolag och
- bolaget har förts in i handelsregistret.

Ansökan hos Bolagsverket om registrering av handelsbolaget ska göras innan verksamheten i handelsbolaget påbörjas.

Delägarna

Såväl fysiska som juridiska personer kan vara delägare i handelsbolag. Något särskilt krav på viss minimiålder vad

gäller fysiska personer finns inte. I praxis har omyndiga barn godtagits som delägare i handelsbolag.

Enkla bolag

Om två eller flera personer har avtalat att utöva verksamhet i bolag, utan att det är ett handelsbolag, föreligger ett s.k. enkelt bolag enligt 1 kap. 3 § HBL. Enkla bolag kan inte registreras som handelsbolag. Eftersom enkla bolag inte är juridiska personer svarar varje delägare var för sig för sina tillgångar och skulder.

Tysta bolag

Saknas förutsättningar för att ett handelsbolag eller enkelt bolag ska föreligga kan bolagsförhållandet i vissa fall ses som ett s.k. tyst bolag. Detta är en samarbetsform, där en eller flera personer inte uppträder utåt, utan tillskjuter kapital i en rörelse eller annan verksamhet. Verksamheten drivs i eget namn av någon annan person med villkor att tillskottsgivaren har del i verksamhetens överskott och/eller underskott. Sådana avtal kan ofta jämföras med avtal om försträckning.

44.2.3 Handelsbolagets civilrättsliga ställning

Ett handelsbolag är civilrättsligt en juridisk person och har därmed egen rättskapacitet, dvs. bolaget kan förvärva rättigheter och iklåda sig skyldigheter. Mot handelsbolag uppkomna krav kan därför göras gällande direkt mot bolaget och dess egendom, till skillnad från vad som gäller för t.ex. enkla bolag. Det är handelsbolaget som förvärvar äganderätten till tillgångarna och handelsbolaget kan få lagfart på fast egendom. Delägarnas äganderätt i handelsbolaget gäller inte någon viss andel i de enskilda tillgångarna som hör till bolaget utan viss andel i bolaget som sådant.

Handelsbolag är bokföringsskyldiga enligt reglerna i 2 kap. 1 § BFL oavsett om de bedriver någon näringsverksamhet eller inte.

44.2.4 Delägarnas inbördes mellanhavanden

I HBL finns inte något krav på att delägarna ska tillskjuta medel till bolaget, varken vid bolagsbildningen eller under bolagets fortsatta verksamhet. Delägarna är i stället personligt ansvariga för bolagets förpliktelser och deras ansvar är utformat på så sätt att bolagets borgenärer inte behöver kräva bolaget utan kan som regel vända sig direkt mot bolagsdelägarna. Ansvar för bolagets förpliktelser är även solidariskt, dvs. borgenärerna kan utkräva hela förpliktelsen hos en enda delägare. Har delägarna inbördes kommit överens om hur ansvaret ska fördelas emellan får delägaren, i enlighet med överenskommelsen, kräva de andra på deras andelar av skulden.

**Fördelning
av resultatet**

Varje delägare ska för varje räkenskapsår tillgodoföras ett belopp som motsvarar dels skäligt arvode för förvaltningen av bolaget, dels ränta på hans i bolaget vid räkenskapsårets början inestående kapital, såvida inte annat har avtalats. Räntan ska beräknas enligt den räntefot som motsvarar den av Riksbanken fastställda referensräntan som gällde vid räkenskapsårets början, med tillägg av två procentenheter. Det överskott eller den brist som finns sedan delägarna har tillgodoförts arvode och ränta utgör årets resultat enligt HBL. Resultatet ska, enligt 2 kap. 8 § HBL, fördelas lika mellan delägarna, dvs. fördelning görs efter huvudtalet.

Kommanditbolag

Kommanditbolag är en särskild form av handelsbolag, i vilket inte alla delägare, vare sig utåt eller internt, är obegränsat ansvariga för bolagets förpliktelser. Vid sidan av en eller flera obegränsat ansvariga delägare, komplementärerna, finns en eller flera delägare med begränsat ansvar, kommanditdelägarna.

Stiftelser och ideella föreningar kan inte vara komplementärer. Däremot kan t.ex. aktiebolag vara det. Kommanditdelägarna är inte ansvariga för bolagets förpliktelser med större belopp än de satt in eller åtagit sig att sätta in i bolaget, insatsförpliknelsen. Storleken på insatskapitalet ska registreras i handelsregistret. Minst en av bolagsdelägarna måste vara komplementär.

Den avgörande skillnaden mellan en kommanditdelägars ansvar och en bolagsdelägare med obegränsat ansvar, är att kommanditdelägaren ska betala sin insats till bolaget. Ansvaret gäller i förhållande till kommanditbolaget. Det är bolagets möjlighet att kräva kommanditdelägaren på betalning för insatsförpliknelsen som utgör grunden för kommanditdelägens ansvar. Bolagets fordringsägare måste kräva bolaget och kan inte vända sig direkt mot kommanditdelägaren.

För ett kommanditbolag gäller inte den dispositiva regeln att överskott eller underskott i bolaget ska fördelas lika mellan delägarna. HBL förutsätter i detta fall ett särskilt avtal som reglerar fördelningen.

I kommanditbolagens firma ska ordet kommanditbolag ingå.

44.2.5 Handelsbolagets företrädare

Varje delägare har enligt HBL rätt att företräda bolaget. Denna bestämmelse i HBL är frivillig. Detta leder ofta till att bolagsdelägarna av praktiska skäl sinsemellan kommer överens om att endast en av dem ska företräda bolaget. För att sådana avtal ska ha effekt måste de vara kända för de personer som gör

affärer med handelsbolaget. Detta anses vara fallet om överenskommelsen är registrerad i handelsregistret.

44.2.6 Likvidation av handelsbolag

I HBL finns vissa bestämmelser om när bolaget ska träda i likvidation. Ett bolagsavtal kan träffas på antingen bestämd eller obestämd tid. Är avtalet träffat för bestämd tid ska bolaget likvideras när denna tidpunkt inträffat. Om avtalet i stället är slutet för obestämd tid ska bolaget i stället likvideras sex månader efter det att avtalet sägs upp om ingen annan tid har avtalats. Är avtalet slutet för bestämd tid och fortsätter bolaget sin verksamhet efter utgången av den tiden, anses avtalet därefter slutet för obestämd tid.

Om någon delägare väsentligen åsidosätter sina skyldigheter enligt bolagsavtalet, eller om det finns en annan viktig grund för bolagets upplösning, ska bolaget träda i likvidation om någon av delägarna begär det. Likaså ska bolaget träda i likvidation om någon av delägarna försätts i konkurs om det inte avtalats att denne i stället ska utträda eller uteslutas ur bolaget. Även när en delägare avlider ska bolaget träda i likvidation om inte annat har avtalats.

Endast en delägare

Om antalet bolagsdelägare har gått ned till endast en ska bolaget, enligt 2 kap. 28 § HBL, anses ha trätt i likvidation när detta förhållande har bestått under mer än sex månader.

44.3 Skatterättsliga bestämmelser för handelsbolag

44.3.1 Allmänt

Det är *delägarna* i handelsbolaget som ska betala

- statlig och kommunal inkomstskatt,
- egenavgifter,
- särskild löneskatt för inkomster av passiv näringsverksamhet samt för sådana delägare som är fysiska personer och som är 65 år eller äldre,
- särskild löneskatt för egen pensionsförsäkring,
- allmän pensionsavgift samt
- allmän löneavgift.

Det är däremot *handelsbolaget* som ska betala

- arbetsgivaravgifter,
- preliminär skatt på anställdas löner,
- särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster för de anställda i bolaget,
- mervärdesskatt,
- fastighetsskatt på handelsbolagets fastigheter (avsnitt 98),
- särskild löneskatt för utfästa tjänstepensioner (avsnitt 97) samt
- avkastningsskatt på pensionsmedel (avsnitt 96).

Inkomst- beskattningen

Ett handelsbolag är civilrättsligt en juridisk person men beskattas inte för sin inkomst. Enligt 5 kap. 1 och 3 §§ IL är det delägarna som beskattas för sin respektive andel av inkomsten.

Det kan noteras att i 5 kap. IL har begreppet ”inkomst” en något annan innebörd än i övriga IL. Normalt används begreppet i IL när det rör sig om inkomster som inte är periodiserade. I detta sammanhang har ordet en annan betydelse, nämligen att delägarna ska beskattas för sin andel av bolagets nettoinkomst, dvs. intäkterna minskade med kostnaderna, beräknad utifrån delägarnas situation (prop. 1999/2000:2, del 1, s. 499).

Det kan i sammanhanget påpekas att det inte är delägarnas andel av någon individuell intäkts- eller kostnadspost som beskattas. Beräkningen av inkomsten görs i handelsbolaget varefter denna fördelas och tas upp till beskattning hos delägarna (RÅ 1994 ref. 52 I och II samt RÅ 1994 not. 487).

Begreppet närings- verksamhet

Ibland aktualiseras frågan om handelsbolaget ska anses bedriva näringsverksamhet eller ej. Utgångspunkten för denna bedömning är bestämmelserna 13 kap. 1 § IL. Här framgår dels att till inkomstslaget näringsverksamhet räknas inkomster och utgifter på grund av näringsverksamhet, dels att med näringsverksamhet avses förvärvsverksamhet som bedrivs yrkesmässigt och självständigt. Se vidare avsnitt 42.3.1.

Utvidgning av begreppet ...

Av 13 kap. 2 § IL framgår att för juridiska personer räknas inkomster och utgifter på grund av innehav av tillgångar och skulder eller i form av kapitalvinster och kapitalförluster till inkomstslaget näringsverksamhet, även om inkomsten eller utgiften inte ingår i en näringsverksamhet enligt huvudregeln i 13 kap. 1 § IL.

... gäller även handelsbolag

Enligt 13 kap. 4 § IL gäller bestämmelsen också för inkomster och utgifter hos handelsbolag. Hos juridiska personer beskattas all inkomst i inkomstslaget näringsverksamhet. Enligt den terminologi som används i IL är bl.a. svenska handelsbolag inte juridiska personer, men genom den särskilda hänvisningen gäller den utvidgande bestämmelsen för inkomster och utgifter även för handelsbolag. Av motiven (prop. 1999/2000:2, del 2, s. 163) framgår att 13 kap. 2 § IL ska fänga in dels sådana inkomster som inte ingår i en näringsverksamhet, t.ex. lotterivinster eller kapitalförvaltning, dels sådana juridiska personer som inte bedriver näringsverksamhet som avses i huvudregeln, t.ex. stiftelser och ideella föreningar. Bestämmelsen avser även sådana juridiska personer som i och för sig bedriver näringsverksamhet enligt huvudregeln men som dessutom har inkomster av och utgifter för tillgångar vid sidan av den verksamheten.

Kapitaltillgångar

I IL används begreppet kapitaltillgång endast i inkomstslaget näringsverksamhet. Med kapitaltillgångar avses andra tillgångar i näringsverksamheten än

- lagertillgångar,
- pågående arbeten,
- kundfordringar och liknande tillgångar och
- inventarier och patent och andra rättigheter som räknas upp i 18 kap. 1 § andra stycket IL

Kapitalvinster och kapitalförluster är, enligt 25 kap. 3 § IL, vinster och förluster vid avyttring av kapitaltillgångar. Innebörden av bestämmelserna är att handelsbolagets kapitalvinster på t.ex.

- delägarätter i bl.a. aktiebolag, ekonomiska föreningar och handelsbolag,
- konvertibla skuldebrev,
- optionsrätter och teckningsrätter avseende andelsrätter,
- vinstandelsbevis,
- skuldebrev och andra fordringar,
- utländsk valuta,
- utländska värdepapper,

- skulder i utländsk valuta samt
- övrig lös egendom

ska tas upp i inkomstslaget näringsverksamhet. Även kapitalförluster på sådana tillgångar ska hänföras till detta inkomstslag.

Beskattningstidpunkten

När det gäller beskattningstidpunkten för kapitalvinster finns en avgörande skillnad jämfört med den som gäller när beräkningen görs enligt bestämmelserna i näringsverksamhet. Enligt huvudregeln i 44 kap. 26 § IL jämförd med 14 kap. 9 § IL ska kapitalvinst tas upp som intäkt det beskattningsår då tillgången avyttras.

44.3.2 Beräkning av handelsbolagets inkomst

Till inkomstslaget näringsverksamhet räknas inkomster och utgifter på grund av näringsverksamheten. Utgångspunkten i IL är att all avkastning på tillgångar i näringsverksamheten, liksom alla vinster och förluster vid avyttring av tillgångar, räknas till näringsverksamheten. I 15 kap. 1 § IL anges även att ersättning för varor, tjänster och inventarier, avkastning av tillgångar, kapitalvinster samt alla andra inkomster i näringsverksamheten ska tas upp som intäkt.

Av 14 kap. 21 § IL framgår att överskott och underskott i en av ett handelsbolag bedriven näringsverksamhet ska beräknas genom att intäktsposterna minskas med kostnadsposterna. Det beräknade överskottet eller underskottet, inkomsten eller resultatet, fördelas herefter på bolagsdelägarna.

God redovisningssed och beskattningstidpunkten

Enligt 14 kap. 2 § IL ska handelsbolagets resultat beräknas enligt bokföringsmässiga grunder. Vidare framgår av bestämmelsen att vid beräkningen av resultatet ska inkomster tas upp som intäkter och utgifter ska dras av som kostnader det beskattningsår som de hänför sig till enligt god redovisningssed om inte något annat särskilt föreskrivs i lag. Detta innebär att innehållet i redovisningslagstiftningen och god redovisningssed till stor del ligger till grund för periodiseringen av bolagets inkomster och utgifter och därmed det skattemässiga resultatet (avsnitt 42.2.3.3).

Fastigheter, inventarier och lager

Avskrivningar på fastigheter, maskiner och andra inventarier, markanläggningar samt värdering av t.ex. lager och pågående arbeten görs av handelsbolaget.

Arbetsgivaravgifter	Eftersom ett handelsbolag civilrättsligt är en juridisk person ska arbetsgivaravgifter inte betalas för ersättningar till bolaget. Det är dock handelsbolaget som ska betala arbetsgivaravgifter och särskild löneskatt för vissa förvärvsinkomster för den av bolaget anställda personalen. Motsvarande belopp är avdragsgillt för handelsbolaget.
Mervärdesskatt	När det gäller mervärdesskatt är det handelsbolaget som är skattskyldigt för den verksamhet bolaget bedriver.
Ersättningsfonder	Avdrag för avsättning till ersättningsfonder enligt 31 kap. 2 § IL ska göras i handelsbolaget. Även återföring av sådana avsättningar tas upp av bolaget.
Fastighetsskatt	Bolaget ska betala fastighetsskatt för de fastigheter som bolaget äger. Fastighetsskatten är avdragsgill för handelsbolaget.
44.3.3 Beskattning när delägarna är fysiska personer och dödsbon	
44.3.3.1 Allmänt	
Som framgår av den tidigare framställningen är utgångspunkten att de inkomster vilka fördelas på handelsbolagets ägare som regel ska tas upp i inkomstslaget näringsverksamhet. I vissa fall kan dock andra inkomstslag aktualiseras. Det är handelsbolagets verksamhet som är avgörande för i vilket inkomstslag och i vilken näringsverksamhet delägarna beskattas (RÅ 1986 ref. 123). Inkomsterna har således samma karaktär hos delägarna som hos handelsbolaget.	
Fastigheter och bostadsrätter	För delägare som är fysiska personer och dödsbon räknas dock kapitalvinster och kapitalförluster på näringsfastigheter och näringsbostadsrätter inte till inkomstslaget näringsverksamhet utan till inkomstslaget kapital.
Förbjudna lån	Om ett penninglån har lämnats till ett handelsbolag i strid med 21 kap. 1 § ABL eller 11 § lagen (1967:531) om tryggnad av pensionsutfästelse m.m., ska lånebeloppet, enligt 11 kap. 45 § IL och 13 kap. 4 § andra stycket IL, tas upp som intäkt i inkomstslaget tjänst hos delägare som är fysisk person, om det inte finns synnerliga skäl mot detta. Om ett förbjudet lån till handelsbolag har beskattats hos delägare i handelsbolag enligt 11 kap. 45 § eller 15 kap. 3 § IL och det senare efterges bör detta inte medföra någon ytterligare beskattning till den del det eftergivna beloppet hänförs sig till delägare som tidigare beskattats för motsvarande belopp. I den mån eftergivandet av lånet till handelsbolag kommer annan

delägare till godo får frågan om det ska utlösa beskattning hos denne bedömas enligt allmänna principer. Som huvudprincip bör beskattning ske, men det kan inte uteslutas att det kan finnas situationer där en sådan beskattning inte ska ske. Eftergivet belopp enligt ovan bör fördelas mellan delägarna efter samma grunder som gäller för resultatet i övrigt i handelsbolaget (Skatteverket 2005-05-17, dnr 131 284742-05/111).

44.3.3.2 Delägarbeskattningen

Av 10 kap. 4 § första stycket 2 IL framgår att när delägarna erhåller ersättningar från bolaget i form av lön ska denna inte tas upp i inkomstslaget tjänst utan i något av inkomstslagen näringsverksamhet eller kapital beroende på ur vilken verksamhet den uppkommit.

RÅ 1993 ref. 67 belyser frågan om avdrag kan göras för delägens kostnader i handelsbolagets verksamhet. En person var från en tidigare anställning bunden av en skadeståndsanktionerad konkurrensklausul. Han startade trots detta förhållande en konkurrerande verksamhet i handelsbolagsform och tvingades att utge skadestånd. Beloppet ansågs som en avdragsgill driftkostnad i handelsbolagets verksamhet.

Ränta på eget kapital

I rättspraxis har även andra inkomster från handelsbolaget än arvoden och löner hänförts till handelsbolagets inkomstslag och näringsverksamhet. Ränta på eget kapital har t.ex. räknats som inkomst av rörelse (numera inkomstslaget näringsverksamhet) när handelsbolaget har drivit rörelse (RÅ 1959 ref. 40). Eventuell ränta som tillgodoförs delägare i handelsbolaget på grundval av gjord kapitalinsats i bolaget utgör således inkomst av näringsverksamhet. Även ersättningar till delägarande make utgör inkomst av näringsverksamhet.

Ränta på lån till bolaget

I RÅ 1979 Aa 228 hänfördes ränta på ett lån från delägaren till bolaget till inkomst av rörelse (numera näringsverksamhet). Det utlånade kapitalet hade i detta fall arbetat i bolaget år från år på samma sätt som om det rörde sig om ett insatskapital (jfr även KRNG 2000-03-28, mål nr 8026-1998).

Räntebilligt lån till delägare

Skatteverket anser att uttagsbeskattning enligt 22 kap. 7 § IL ska ske vid räntebilligt lån från handelsbolag till fysisk delägare. Enligt Skatteverkets uppfattning är uppräknningen av undantag från uttagsbeskattning i 22 kap. 9–13 §§ IL fullständig och utrymme för undantag från uttagsbeskattning för situationer med ”särskilda skäl” saknas. Effekten av detta blir att handelsbolaget tar upp skillnaden mellan erlagd ränta och

marknadsmässig ränta som en intäkt. JAU påverkas positivt av denna intäkt och detta neutraliseras genom ett uttag som påverkar JAU. Vad gäller avdragsrätten i inkomstslaget kapital framgår av 42 kap. 11 § IL att regeln endast omfattar ränteförmån vilken ska tas upp i inkomstslaget tjänst. Enligt Skatteverkets uppfattning saknas utrymme för en analog tillämpning av bestämmelsen avseende ränteförmåner vilka ska beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet. Avdrag i inkomstslaget kapital kan inte aktualiseras avseende räntebilligt lån från handelsbolag (Skatteverket 2006-11-14, dnr 131 658087-06/111).

- Bolagets konkurs** Beträffande utgiftsräntor medges inte avdrag efter handelsbolagets konkurs om inte delägaren är huvudgäldenär och således direkt betalningsansvarig för lånet. Det förhållandet att en bolagsdelägare är solidariskt betalningsansvarig tillsammans med bolaget och dessutom borgensman för bolagets skulder är inte tillräckligt för att avdrag ska kunna medges (RÅ 1988 ref. 121 och RÅ 1992 ref. 17).
- Sjukpenning** Delägare kan ha erhållit ersättningar som grundar sig på den verksamhet som handelsbolaget bedriver. Det kan röra sig om ersättningar i samband med sjukdom, t.ex. sjukpenning. Av 15 kap. 8 § IL framgår att sådana ersättningar ska hänföras till näringsverksamhet.
- Bilförmåner** Värdet av bilförmån fastställs enligt de bestämmelser som finns i 61 kap. IL jämförd med 22 kap. 7 § andra stycket IL (SKV M 2010:16). Detta gäller även förmån av drivmedel för förmånsbil. Värdet på förmånen ska tas upp som inkomst av näringsverksamhet.
- Egen bil** Om delägaren använt sin egen bil i handelsbolagets verksamhet har han, enligt 16 kap. 27 § IL, rätt till avdrag för egna utgifter med 18,50 kr per mil. Den som använt handelsbolagets bil och beskattats för bilförmån har rätt till avdrag för drivmedel med 6,50 kr per mil för dieselolja och med 9,50 kr per mil för bensen eller annat drivmedel. En förutsättning är dock att handelsbolaget inte betalat drivmedlen.
- Delägare i handelsbolag har rätt till avdrag för utgifter för resor till och från arbetsplatsen enligt 12 kap. 2 § 26–30 §§ IL jämförd med 16 kap. 28 § IL, under förutsättning att kraven på avstånd och tidsvinst är uppfyllda. Avdrag får bara göras för den del av utgifterna som sammanlagt överstiger 9 000 kr. Om den skattskyldige har inkomster av såväl tjänst som närings-

verksamhet reduceras avdraget i tjänst i första hand. Om resorna företagits med bil medges avdrag med 18,50 kr per mil.

Den som beskattas för bilförmån får inte schablonavdrag för bilresor under den tid förmånen åtnjuts. Den som använder handelsbolagets bil och beskattas för uttag av bilförmån har i stället rätt till avdrag för drivmedel med 6,50 kr per mil för dieselolja och med 9,50 kr per mil för bensin eller annat drivmedel. Avdragsrätt föreligger i detta fall även om handelsbolaget betalar drivmedlet eftersom delägaren i så fall ska förmånsbeskattas för detta. Samma avdragsrätt har den som företagit resorna med bil som förmånsbeskattats hos make, sambo eller sådan närstående som anges i 2 kap. 20–22 §§ IL.

Bostadsförmåner

Om delägaren, eller närstående till delägaren, utnyttjar en lägenhet som ägs av handelsbolaget ska värdet av denna bostadsförmån tas upp till beskattning hos delägaren i inkomstslaget näringsverksamhet.

I RRR R76 1:70 hade en delägare i ett kommanditbolag bott i en lägenhet som ägdes av bolaget. Hyresvärdet hade inte tagits upp hos bolaget. Delägaren beskattades för bostadsförmånen som en del av överskottet från bolaget.

I RÅ 1988 ref. 21 erhöll en delägare i ett handelsbolag ersättning från uthyrning av en lägenhet i en fastighet som ägdes av handelsbolaget. Hyresvärdet av lägenheten ansågs som en inkomst för handelsbolaget och beskattades hos delägaren. Avdrag för de utgifter som var hänförliga till lägenheten medgavs.

Räntefördelning

Räntefördelning görs hos varje delägare för sig under förutsättning att delägaren är en fysisk person eller ett svenskt dödsbo (avsnitt 67).

Expansionsfond

De av bolagets delägare som är fysiska personer får göra avdrag för belopp som sätts av till expansionsfond. Avdraget beräknas för varje delägare för sig och avsättningarna görs hos delägarna. Om avdrag för avsättning återförs ska den tas upp till beskattning hos delägarna (avsnitt 68).

Periodiseringsfonder

Avdrag för avsättning till periodiseringsfonder och återföring av sådana fonder beräknas, enligt 30 kap. 2 § IL, för varje delägare för sig. Avsättningen görs hos delägarna. När fonderna återförs ska det tidigast gjorda avdraget återföras först (avsnitt 65).

Skogskonto

Delägare i handelsbolag har inte rätt till avdrag för avsättning till skogskonto eller till upphovsmannakonto.

Egenavgifter

Enligt 16 kap. 31 § IL ska avdrag för egenavgifter beräknas för varje delägare för sig. Avsättningarna görs hos delägarna.

**Pensions-
försäkringar**

Avdrag för pensionsförsäkringspremier eller insättningar avseende individuellt pensionssparande kan göras i inkomstslaget näringsverksamhet i stället för som allmänt avdrag. Delägarna är däremot skattskyldiga för SLP på sina egna pensionsförsäkringspremier och får motsvarande avdrag.

44.3.3.3 Uppdelning i skilda näringsverksamheter

Uppdelning i skilda verksamheter görs bara i inkomstslaget näringsverksamhet enligt bestämmelserna i 14 kap. 12–13 §§ IL.

För fysiska personer och dödsbon gäller som huvudregel att all inkomst av näringsverksamhet som bedrivs i ett handelsbolag hänförs till en och samma näringsverksamhet. Så är fallet oavsett om det föreligger flera olika verksamheter i bolaget och oavsett om verksamheterna saknar naturlig anknytning till varandra. Se även avsnitt 51.4.

Om en person är delägare i flera handelsbolag utgör verksamheten i respektive handelsbolag en egen näringsverksamhet för denne person.

Enskild näringsverksamhet och näringsverksamhet i ett handelsbolag hänförs alltid till olika näringsverksamheter. Detta gäller även om den enskilda näringsverksamheten och verksamheten i handelsbolaget är av samma slag.

Om handelsbolaget i sin tur är delägare i ett annat handelsbolag ingår de i samma näringsverksamhet.

**Verksamhet
i utlandet**

Undantag gäller dock för det fallet att handelsbolaget bedriver självständig näringsverksamhet i utlandet. Denna verksamhet hänförs alltid till en särskild näringsverksamhet.

**Uppdelning
i vissa fall**

Det kan i sammanhanget påpekas att det är nödvändigt att göra åtskillnad mellan å ena sidan det fallet att en delägare får ersättningar, t.ex. sjukpenning, eller har utgifter för t.ex. bilresor i handelsbolagets verksamhet och å andra sidan det fallet att delägaren bedriver en helt egen näringsverksamhet. I det förra fallet hänförs posterna till handelsbolagets näringsverksamhet och i det senare fallet ska de inkomster och utgifter som hör till delägarrens egen näringsverksamhet tas upp där.

44.3.3.4 Aktiv och passiv näringsverksamhet

Bedömningen av om näringsverksamheten är aktiv eller passiv görs med hänsyn till hela verksamheten och för varje bolags-

delägare för sig. Handelsbolagets verksamhet kan således vara aktiv för en delägare och passiv för en annan beroende på hur aktiv delägaren varit.

Av 2 kap. 23 § andra stycket IL framgår att näringsverksamhet som bedrivs utomlands alltid utgör passiv näringsverksamhet. Se vidare avsnitt 9.22.

44.3.3.5 Underskott

Huvudregel

Rullning

När verksamheten i handelsbolag lämnar underskott ett år ska det fördelas på delägarna. Delägarna kan sedan, enligt huvudregeln i 40 kap. 2 § IL, dra av underskottet i samma näringsverksamhet påföljande beskattningsår genom s.k. rullning. Någon tidsbegränsning för hur länge rullning kan göras finns inte. Rullning av underskott kan således som regel göras så länge handelsbolaget bedriver sin verksamhet (avsnitt 87).

Avdrag samma beskattningsår

Från huvudregeln om rullning till påföljande beskattningsår finns dock några undantag som innebär att underskottet i vissa fall får dras av mot inkomster i inkomstslaget tjänst, näringsverksamhet eller kapital samma beskattningsår. Undantagen är följande.

Nystartad verksamhet

Av 62 kap. 2 och 3 §§ IL framgår att en delägare i ett handelsbolag, liksom andra fysiska personer, har möjlighet att göra avdrag för underskott av nystartad aktiv näringsverksamhet som allmänt avdrag (avsnitt 75.5).

Det kan noteras att avdragsrätten för kommanditdelägare, och sådana delägare i handelsbolag som gentemot de andra delägarna förbehållit sig ett begränsat ansvar för bolagets förbindelser, kan vara begränsad.

Litterär och konstnärlig verksamhet

Delägare i handelsbolag har, enligt 62 kap. 4 § IL, möjlighet till allmänt avdrag för underskott i näringsverksamhet som uteslutande eller så gott som uteslutande avser litterär, konstnärlig eller därmed jämförlig verksamhet (avsnitt 75.6).

Avdrag medges för den del av underskottet som hänför sig till det aktuella beskattningsåret. Avdrag för underskott som är hänförligt till tidigare beskattningsår och eventuellt kvarstående underskott från det aktuella beskattningsåret ska sparas och dras av påföljande år.

Även i detta fall kan avdragsrätten för kommanditdelägare, och sådana delägare i handelsbolag som gentemot de andra delägarna förbehållit sig ett begränsat ansvar för bolagets förbindelser, vara begränsad.

Avdrag mot vissa kapitalvinster	Om handelsbolaget avyttrar en fastighet eller bostadsrätt som är kapitaltillgång ska delägarna i handelsbolag som är fysiska personer eller dödsbon, enligt 45 kap. 32 § och 46 kap. 17 § IL, räkna av verksamhetens underskott från eventuell kapitalvinst på avyttringen.
Verksamheten avslutas	Delägare i handelsbolag kan till skillnad från enskilda näringsidkare och dödsbon inte få avdrag i inkomstslaget kapital för kvarstående underskott i en avslutad näringsverksamhet som tidigare bedrivits av handelsbolaget. När andelen i handelsbolaget avyttras, genom t.ex. en likvidation, sker i stället en ”tyst kvittning” vid kapitalvinstbeskattningen på andelen. Eftersom avdrag för beloppet inte medges kommer anskaffningsutgiften för andelen inte att sättas ned. I stället medges således avdrag i praktiken vid kapitalvinstbeskattningen på andelen.
Begränsningar i avdragsrätten	Fysiska personer och dödsbon som är ägare till en andel i ett handelsbolag har som regel rätt till avdrag för handelsbolagets underskott. För kommanditdelägare finns dock en begränsning.
Kommanditdelägare	Enligt 14 kap. 14 § IL får kommanditdelägare inte dra av underskott hos kommanditbolaget till den del summan av avdraget och de avdrag som gjorts tidigare beskattningsår skulle överstiga ett belopp som svarar mot vad delägaren satt in eller åtagit sig att sätta in i bolaget (62 kap. 2 § IL).
Utfäst insats	En registrering, hos bolagsverket, av utfäst insats eller en höjning av den utfästa insatsen ska ha skett innan rätt till avdrag för underskott enligt 14 kap. 14 § IL föreligger. Registreringen ska vara gjord före inlämnandet av deklarationen för det beskattningsår vid vilket avdrag för underskott yrkas. Utfästelsen ska ha gjorts före utgången av det beskattningsår för vilket avdrag yrkas (Skatteverket 2006-11-20, dnr 131 665887-06/111).
Delägare med begränsat ansvar	Delägare som i förhållande till de andra delägarna har förbehållit sig ett begränsat ansvar för bolagets förbindelser kan enbart dra av ett belopp som motsvarar hans ansvar. Enligt 14 kap. 15 § IL ska underskott som kommanditdelägare och delägare med begränsat ansvar inte kan dra av, dras av vid beräkningen av resultatet från bolaget det följande beskattningsåret.
Indirekt ägande	Om ett handelsbolag i sin tur äger en andel i ett annat handelsbolag föreligger en näringsverksamhet och underskott i det ägda handelsbolaget får normalt dras av från överskott hos det

ägande bolaget. Detsamma gäller om det ägande handelsbolaget är komplementär i ett kommanditbolag.

Om det ägande handelsbolaget däremot är kommanditdelägare får underskott från kommanditbolaget bara dras av med belopp som motsvarar vad handelsbolaget satt in eller åtagit sig att sätta in i kommanditbolaget. Begränsningen gäller för de totala underskotten och inte för varje år för sig. Det som återstår av underskottet ska rullas (14 kap. 14 och 15 §§ IL).

Ackord

Om handelsbolaget erhållit ackord utan konkurs under beskattningsåret är 40 kap. 21 § IL tillämplig. Bestämmelsen innebär att avdrag inte medges för underskott i handelsbolagets näringsverksamhet till den del det motsvarar de skulder som fallit bort genom ackordet.

Skuldsanering

Motsvarande bestämmelse gäller då delägare erhållit ackord eller skuldsanering enligt skuldsaneringslagen.

Konkurs

Underskott i kapital

Om ett handelsbolag går i konkurs är rätten till underskottsavdrag inte inskränkt. Orsaken är att borgenärerna kan vända sig till bolagsmännen och kräva betalning för bolagets skulder av dem i stället. Rör det sig om ett kommanditbolag kan en komplementär krävas fullt ut. Skulderna kan således ändå bli betalda. Om borgenärerna efterger kravet på betalning eller om delägaren inte kan betala utan själv försätts i konkurs mister delägaren emellertid rätten till avdrag för underskott om inte konkursen läggs ned på grund av att borgenärerna erhållit full betalning. När det gäller inkomstslaget kapital görs ingen uppdelning i olika verksamheter. Inkomstberäkningen görs gemensamt för hela inkomstslaget. Det innebär t.ex. att kapitalvinster på fastigheter som härrör från handelsbolag får användas för kvittning mot delägarnas andra utgifter eller kapitalförluster i inkomstslaget. Skattereduktion ska göras först när det föreligger ett totalt underskott i inkomstslaget.

Skattereduktion

Föreligger ett underskott av kapital ska skatten, enligt bestämmelserna i 65 kap. 9 § IL om skattereduktion, minskas med 30 % av den del av underskottet som inte överstiger 100 000 kr. För underskott som överstiger 100 000 kr är skattereduktionen begränsad. I ett sådant fall ska 70 % av reduktionen beaktas och 21 % (=70 % x 30 %) av den del av återstående underskott ska minska skatten. Bestämmelsen tillämpas även om underskottet hos delägaren helt eller delvis härrör från kapitalförluster i handelsbolagets verksamhet.

44.3.4 Beskattning när delägarna är juridiska personer

Enbart närings- verksamhet

För andra juridiska personer än dödsbon räknas inkomster och utgifter enbart till inkomstslaget näringsverksamhet.

Endast en verksamhet

Enligt 14 kap. 10 § IL ska all näringsverksamhet som bedrivs av en juridisk person räknas som en enda näringsverksamhet. Om den juridiska personen är delägare i ett handelsbolag ska dessutom handelsbolagets verksamhet räknas in i den juridiska personens näringsverksamhet. Detta innebära att handelsbolagets verksamhet alltid ingår i den juridiska personens näringsverksamhet oavsett om det rör sig om t.ex. kapitalvinster på fastigheter och bostadsrätter som för fysiska personer ska tas upp i inkomstslaget kapital.

Förbjudna lån

Av 13 kap. 3 och 4 §§ IL framgår att om penninglån har lämnats i strid med 21 kap. 1 § ABL eller 11 § lagen (1967:531) om tryggnad av pensionsutfästelse m.m. till en juridisk person eller ett handelsbolag, så ska lånet räknas till inkomstslaget näringsverksamhet. Av 15 kap. 3 § IL framgår att om penninglån har lämnats i strid med låneförbudet i ABL eller i lagen om tryggnad av pensionsutfästelse m.m. ska lånebeloppet tas upp som intäkt hos låntagaren eller hos en juridisk person som är delägare i ett handelsbolag som är låntagare, om det inte finns synnerliga skäl mot detta.

Från och med den 13 februari 2009 utvidgades kretsen av s.k. förbjudna lån till att även omfatta lån från utländska juridiska personer, lån som lämnats till i utlandet delägarbeskattade juridiska personer samt lån som lämnats i strid med låneförbudet i stiftelselagen (1994:1220). (Regeringens skrivelse Skr. 2008/09:122.)

Skattesatser

Skatt tas ut enligt de regler som gäller för den juridiska personen som är delägare i handelsbolaget. Av 1 kap. 3 § andra stycket IL framgår att juridiska personer enbart ska betala statlig inkomstskatt.

44.3.4.1 Underskott från handelsbolag

Eftersom det bara finns en näringsverksamhet för juridiska personer ska handelsbolagets underskott dras av där. Detta gäller även om handelsbolaget bedriver en eller flera verksamheter utan naturlig anknytning till aktiebolagets verksamhet. Ett underskott som härrör från ett handelsbolag får därmed dras av från överskott hos den ägande juridiska personen. Underskott i den näringsverksamhet som den juridiska

	personen själv driver får på motsvarande sätt kvittas mot överskott hos handelsbolaget.
Rullning	Om det blir ett totalt underskott hos delägaren får det rullas till påföljande beskattningsår.
Kommanditdelägare	Ett undantag från rätten till full kvittning mellan överskott och underskott finns när ägarbolaget är kommanditdelägare. I det fallet medges, enligt 14 kap. 14 § IL, bara avdrag med totalt så stort underskott som motsvarar det belopp som kommanditdelägaren satt in eller åtagit sig att sätta in i bolaget. Av 14 kap. 15 § IL framgår att underskott som inte kan dras av enligt denna bestämmelse i stället ska dras av vid beräkningen av resultatet från kommanditbolaget påföljande beskattningsår.
Delägare med begränsat ansvar	Motsvarande begränsning gäller för bolagsdelägare som förbehållit sig ett begränsat ansvar för bolagets förbindelser i förhållande till de andra delägarna. Sådana delägare får högst dra av ett belopp som motsvarar ansvaret. Resterande del ska dras av vid beräkningen av resultatet från bolaget påföljande beskattningsår.
Konkurs	Vid konkurs ska samma regler som rör begränsningen i rätten till avdrag tillämpas för juridiska personer som för fysiska personer.
Ackord	Om handelsbolaget får ett ackord utan konkurs under beskattningsåret gäller 40 kap. 21 § IL. Bestämmelsen innebär att avdraget för ackordsårets inrullade underskott ska minskas med belopp som motsvarar summan av de skulder som fallit bort genom ackordet. Det kan noteras att utgångspunkten i IL är att det är underskott som kvarstår från året före ackordsåret som begränsas av ackordet (prop. 1999/2000:2, del 2, s. 478). Rättsläget har klargjorts genom RÅ 2002 not. 143. Utgången i målet innebär att det inte är handelsbolagets underskott som avses utan det deläggande aktiebolagets underskott. Det saknas således betydelse om underskottet härrör från ägarbolagets egen verksamhet eller från handelsbolagets verksamhet. En ytterligare konsekvens av Högsta förvaltningsdomstolens dom är att ackordbeloppet ska fördelas på delägarna.

Exempel 1

Ett handelsbolag har två ägare, A AB och B AB. A AB äger hälften av andelarna och ägarna har kommit överens om att handelsbolagets resultat ska fördelas lika. Från föregående år hade A AB ett överskott från den egna

verksamheten 200 000 kr och ett underskott hänförligt till handelsbolagsandelen på 700 000 kr. A AB har således ett inrullat underskott om 500 000 kr som härrör från handelsbolaget. Handelsbolaget har nu fått ackord med 800 000 kr. Under ackordsåret har A AB ett överskott om 1 milj. kr från den egna bedrivna verksamheten.

Hos A AB ska det inrullade underskottet på 500 000 kr reduceras med den del av ackordet som får anses hänförlig till andelen i handelsbolaget, dvs. 400 000 kr. A AB ska därmed beskattas för $(-500\,000\text{ kr} + 400\,000\text{ kr} + 1\,000\,000\text{ kr}) = 900\,000\text{ kr}$.

Exempel 2 (fortsättning)

Om i stället det inrullade underskottet om 500 000 kr härrör från dels handelsbolagets verksamhet med 200 000, dels ägarbolagets egen verksamhet med 300 000 kr är det inrullade underskottet fortfarande 500 000 kr och A AB beskattas för samma belopp som i exempel 1) 900 000 kr.

Underskott ska, för delägare som är juridisk person, minska JAU även om avdragsrätten för underskottet fallit bort genom ackordet. Se vidare RÅ 2007 ref. 87.

44.3.5 Fastigheter, bostadsrätter och andra kapitaltillgångar

44.3.5.1 Allmänt

Inkomster som fördelas på delägarna tas som regel upp i inkomstslaget näringsverksamhet hos delägarna, utom när det gäller fysiska personer. För dessa delägare räknas bolagets kapitalvinster och kapitalförluster på näringsfastigheter och näringsbostadsrätter till inkomstslaget kapital. Övriga kapitalvinster och kapitalförluster i handelsbolaget räknas till inkomstslaget näringsverksamhet.

I 25 kap. IL finns bestämmelser om kapitalvinster och kapitalförluster i inkomstslaget näringsverksamhet. Av 25 kap. 2 § IL framgår bl.a. att storleken av kapitalvinster och kapitalförluster ska beräknas enligt de grundläggande bestämmelserna i 44 kap. IL om vinster och förluster. För vissa särskilt angivna slag av tillgångar finns ytterligare bestämmelser i 45, 46, 48–50, 52 och 55 kap. IL. Bestämmelserna om beskattning av kapitalvinster på fastigheter respektive bostadsrätter i 45 kap. IL och 46 kap. IL är således tillämpliga vid beräkningen av

handelsbolagens resultat. Det kan även noteras att 16 kap. IL, som tar upp frågan om vad som ska dras av i inkomstslaget näringsverksamhet och i 25 kap. IL, som rör kapitalvinster och kapitalförluster i inkomstslaget näringsverksamhet, även innehåller hänvisningar till bestämmelserna om kapitalvinster och kapitalförluster i bl.a. 44 kap. IL.

Vad som avses med avyttring och tidpunkten för beskattningen vid avyttringar av kapitaltillgångar finns närmare kommenterat i avsnitt 36.

Vid beräkningen av resultatet i ett handelsbolag med såväl fysiska som juridiska personer som delägare, aktualiseras frågan om bestämmelserna i inkomstslaget kapital eller näringsverksamhet ska tillämpas vid avyttring av fastigheter och bostadsrätter. Enligt allmänna principer för handelsbolag gäller att handelsbolagets inkomst ska beräknas innan den fördelas på delägarna. Utgångspunkten torde vara att en enda kapitalvinstberäkning ska göras och att denna ska göras hos handelsbolaget. Enligt Skatteverkets uppfattning är det således inte fråga om att tillämpa olika bestämmelser på den del av kapitalvinsten som ska fördelas på delägare som är fysiska personer eller dödsbon och på den del som ska fördelas på juridiska personer. Detsamma gäller om det föreligger flera kapitalvinster och kapitalförluster under samma år. Samma andel av förlusterna måste då gälla för samtliga delägare oavsett om de är fysiska personer eller juridiska personer.

44.3.5.2 Uppskov

Bestämmelserna om uppskov med beskattningen vid koncern-interna andelsavyttringar har upphävts fr.o.m. den 1 juli 2003.

För en beskrivning av reglerna se Handledning för beskattning av inkomst vid 2009 års taxering.

**Ny lagstiftning
fr.o.m. den
1 januari 2010**

Genom ny lagstiftning, prop. 2009/10:36, inordnas även andelar i handelsbolag i regelverket för näringsbetingade andelar i 25a kap. IL. Enligt övergångsbestämmelserna ska uppskov i vissa fall tas upp till beskattning vid 2011 års taxering.

Se vidare avsnitt 83.17.

44.3.5.3 Kapitalförluster kan falla bort

Enligt 44 kap. 24 § IL ska kapitalförluster som beror på att tillgångar avyttrats mot ersättning som understiger deras marknadsvärde anses som kapitalförluster bara om det framgår av omständigheterna att säljaren inte har för avsikt att öka

köparens förmögenhet. Vidare framgår av 44 kap. 25 § IL att om en skattskyldig, eller någon närstående till honom, på grund av avyttringen, direkt eller indirekt, får en rättighet eller en förmån som får antas ha ett värde och det uppkommer en kapitalförlust, är den del av förlusten som motsvarar detta värde inte avdragsgill. Så är fallet trots att rättigheten eller förmånen inte ska räknas in i ersättningen när kapitalvinstberäkningen görs.

Från och med 18 april 2008 kan ett handelsbolag inte längre vara part i en underprisöverlåtelse vilket tidigare var möjligt enligt 23 kap. IL (Prop. 2008/09:37).

44.3.5.4 Uppskjuten avdragsrätt

Om handelsbolaget avyttrar en tillgång med kapitalförlust till en juridisk person och är handelsbolaget och personen moderföretag och dotterföretag, eller står de under i huvudsak gemensam ledning, är förlustregeln i 25 kap. 7–11 §§ IL tillämplig. Bestämmelserna innebär att avdragsrätten för kapitalförluster skjuts upp och det säljande företaget ska dra av förlusten först när tillgången inte längre existerar eller innehas. Sådan kapitalförlust får inte dras av om den avyttrade tillgången är en näringsbetingad andel eller en näringsbetingad aktiebaserad delägar rätt (25 kap. 8 § IL, prop. 2002/03:96 s. 91). Med uttrycket ”under i huvudsak gemensam ledning” avses inte bara koncerner enligt de civilrättsliga lagstiftningarna utan också det fallet att t.ex. en fysisk person har det bestämmande inflytandet över två eller flera juridiska personer utan att företagen ingår i ett formellt koncernförhållande (RÅ 1983 Aa 225, Ds Fi 1986:19 s. 50 f. och prop. 1986/86:42 s. 34 f.).

Bestämmelserna gäller sedan tidigare när det köpande eller säljande företaget är handelsbolag och delägaren en juridisk person.

Av 45 kap. 31 § IL och 46 kap. 16 § IL framgår emellertid att bestämmelsen också gäller när handelsbolag avyttrar en fastighet eller bostadsrätt med kapitalförlust och bolaget har delägare som är fysiska personer. Det är således klart uttalat i IL att bestämmelsen numera även gäller i inkomstslaget kapital (prop. 1999/2000:2, del 2, s. 323 och 335). Vad gäller avyttringar efter den 30 juni 2003, se även nedan i avsnitt 44.3.5.10.

Med juridiska personer avses i detta sammanhang inte svenska dödsbon. Utländska dödsbon är dock enligt 6 kap. 6–7 §§ IL juridiska personer.

**Ny lagstiftning
fr.o.m. den
1 januari 2010**

Genom ny lagstiftning, prop. 2009/10:36, inordnas även andelar i handelsbolag i regelverket för näringsbetingade andelar i 25a kap. IL. Enligt övergångsbestämmelserna punkt 2 ska de nya reglerna tillämpas även i fråga om avyttringar före ikraftträdandet, om den omständighet som utlöser en uppskjuten avdragsrätt enligt 25 kap. 10 § IL inträffar efter ikraftträdandet. Reglerna behandlas i avsnitt 83:17.

44.3.5.5 Priset kan korrigeras i vissa fall

Om ett handelsbolag överlåter en fastighet till en delägare som är en fysisk person, eller till någon närstående till delägaren, till ett pris som understiger marknadsvärdet och fastigheten blir eller kan antas bli privatbostad i och med förvärvet ska det, enligt 45 kap. 30 § IL, anses som att den avyttrats till ett pris som motsvarar marknadsvärdet. Bestämmelsen gäller dessutom för tomtmark som avses bli bebyggd med en sådan bostad. En motsvarande bestämmelse finns i 46 kap. 15 § IL som avser bostadsrätter. Se avsnitt 84.

44.3.5.6 Ytterligare begränsningar av rätten till avdrag

Avdragsregler

Genom SFS 2002:540 och 2003:224 har ett flertal begränsningar i avdragsrätten för kapitalförluster införts och ändrats. Bestämmelserna innebär inskränkningar i rätten till avdrag för bl.a.

- kapitalförluster i handelsbolag på rörelsebetingade delägar-
rätter
- kapitalförluster i handelsbolag på delägar-
rätter som skulle varit näringsbetingade hos handelsbolagsdelägaren
- kapitalförluster på andelar i handelsbolag
- kapitalförluster i handelsbolag på fastigheter när delägaren
är ett företag

Ändringarna behandlas kortfattat i detta avsnitt och utförligt i avsnitt 83 och avsnitt 85. Detta gäller även olika övergångsregler.

44.3.5.7 Fastigheter

**Den löpande
beskattningen**

Om ett handelsbolag äger en fastighet är fastigheten alltid en näringsfastighet. Löpande inkomster och utgifter ska tas upp i inkomstslaget näringsverksamhet och beräkningen görs enligt bokföringsmässiga grunder.

När det gäller reparationer, underhåll och ombyggnader samt värdeminskningssavdrag på byggnader och markanläggningar

gäller samma regler för fastigheter som ägs av handelsbolag som för andra näringsfastigheter i näringsverksamhet.

Särskilda bestämmelser gäller för andelshus (avsnitt 9.15 och 58.4).

Aktiv eller passiv verksamhet

Om delägaren är en fysisk person eller ett dödsbo ska bedömningen av om näringsverksamheten är aktiv eller passiv göras för varje delägare för sig (avsnitt 9.22).

Näringsverksamheten i handelsbolaget kan inte slås samman med fastighetsförvaltning som en delägare som är en fysisk person eller dödsbo själv bedriver eller som bedrivs av ett annat handelsbolag som han är delägare i.

Avyttring av fastigheter

När handelsbolag avyttrar fastigheter som är kapitaltillgång ska kapitalvinsten eller kapitalförlusten tas upp i inkomstslaget kapital för delägare som är fysiska personer och dödsbon. Avyttring av fastigheter som är lagertillgång ska tas upp i näringsverksamheten. Detta gäller för såväl fysiska som juridiska personer som är delägare i handelsbolag.

För delägare som är juridiska personer, utom dödsbon, sker beskattningen vid avyttring av fastigheter som är kapitaltillgång i inkomstslaget näringsverksamhet.

När det gäller avyttring av fastigheter gäller följande enligt 45 kap. 28 § IL. Vid avyttringar den 1 juli 1994 och senare ska kapitalvinsten beräknas på konventionellt sätt enligt grundregeln. För fastigheter som förvärvats före 1952 får bolaget som anskaffningsutgift använda 150 % av taxeringsvärdet 1952.

Enligt 45 kap. 33 § IL ska 90 % av kapitalvinsten tas upp när delägaren är en fysisk person eller dödsbo. För delägare som är juridiska personer är hela kapitalvinsten skattepliktig (prop. 1999/2000:2 del 2 s. 558).

När fastigheten avyttras ska dessutom vissa avdrag återföras till beskattning (avsnitt 60).

Vid avyttring av andelar i handelsbolag (lagertillgångar) ska inte avskrivning på handelsbolagets fastigheter (lagertillgångar) återföras, RÅ 2003 ref. 46.

För andelshus gäller särskilda regler enligt 45 kap. 14 § IL.

Uppskov enligt 47 kap. IL

Eftersom ett handelsbolag inte kan inneha privatbostäder kan uppskov med beskattningen av kapitalvinster på fastigheter inte erhållas med stöd av 47 kap. IL.

Den löpande beskattningen	44.3.5.8 Bostadsrätter Om handelsbolag äger en bostadsrätt är den alltid en näringsbostadsrätt. Löpande inkomster och utgifter ska, i likhet med vad som gäller för fastigheter, tas upp i inkomstslaget näringsverksamhet och beräkningen av resultatet görs enligt bokföringsmässiga grunder. När det gäller reparationer, underhåll och ombyggnader gäller samma regler för bostadsrätter som ägs av ett handelsbolag som för andra bostadsrätter i inkomstslaget näringsverksamhet.
Avyttring av bostadsrätter	När handelsbolaget avyttrar en bostadsrätt som är en kapitaltillgång beskattas kapitalvinsten eller kapitalförlusten i inkomstslaget kapital för delägare som är fysiska personer och dödsbon. För delägare som är juridiska personer, utom dödsbon, sker beskattningen vid avyttring av en bostadsrätt som är en kapitaltillgång i inkomstslaget näringsverksamhet. Avyttring av bostadsrätter som är lagertillgång ska tas upp i näringsverksamhet. Detta gäller för såväl fysiska som juridiska personer och dödsbon som är delägare i handelsbolag. Kapitalvinsten beräknas på konventionellt sätt enligt grundregeln. För bostadsrätter som förvärvats före den 1 januari 1974 får bolaget, enligt 46 kap. 14 § IL, som anskaffningsutgift använda 150 % av bostadsrättens andel i föreningens förmögenhet per den dagen. Samma kvoteringsregler gäller för bostadsrätter som för näringsfastigheter. Det innebär, enligt 46 kap. 18 § IL, att 90 % av kapitalvinsten är skattepliktig för delägare som är fysiska personer. För delägare som är juridiska personer är hela vinsten skattepliktig. Medgivna avdrag för utgifter avseende förbättrande reparationer och underhåll ska återföras till beskattning (avsnitt 44.3.5.9).
Uppskov enligt 47 kap. IL	Handelsbolag kan inte inneha privatbostäder och därmed kan uppskov med beskattning av kapitalvinster på bostadsrätter inte erhållas med stöd av 47 kap. IL.
Fastigheter	44.3.5.9 Återföring av avdrag Vid avyttring av näringsfastigheter ska, enligt 26 kap. 2 § IL, vissa tidigare medgivna avdrag återföras till beskattning i näringsverksamheten. Det gäller avdrag för

- värdeminskning på byggnader och markanläggningar, dock inte värdeminskningssavdrag som hänför sig till tiden före år 1952,
- substansminskning,
- sådana avskrivningar av byggnader och markanläggningar som gjorts i samband med att en ersättningsfond eller liknande fond har tagits i anspråk,
- avdrag som avser beskattningsåret och de fem föregående beskattningsåren för utgifter för förbättrande reparationer och underhåll av byggnader och markanläggningar samt
- skogsavdrag.

När det gäller fastigheter som är lagertillgångar ska, enligt 26 kap. 12 § IL, värdeminskningssavdragen återföras om de gjorts vid beskattningen men inte i räkenskaperna.

Reparationer och underhåll anses som förbättrande till den del fastigheten på grund av åtgärderna är i bättre skick vid avyttringen än vid ingången av det femte beskattningsåret före beskattningsåret. Om fastigheten förvärvats vid en senare tidpunkt än vid ingången av det femte beskattningsåret genom köp, byte eller på liknade sätt, är jämförelsetidpunkten dagen för förvärvet.

Bostadsrätter

När det gäller avyttring av näringsbostadsrätter ska utgifter för förbättrande reparationer och underhåll återföras till beskattning enligt 26 kap. 10 § IL på samma sätt som gäller för näringsfastigheter.

44.3.5.10 Kapitalförluster på fastigheter och bostadsrätter

Kapitalförluster på fastigheter och bostadsrätter är avdragsgilla till 63 % för delägare som är fysiska personer och dödsbon (45 kap. 33 § och 46 kap. 18 § IL) och fullt ut för delägare som är juridiska personer (prop. 1999/2000:2, del 2 s. 558). I vissa fall finns ytterligare begränsningar, se nedan.

Om handelsbolaget avyttrar en fastighet eller en bostadsrätt med kapitalförlust ska kapitalförlusten i vissa fall dras av vid ett senare tillfälle (25 kap. 7–11 (tidigare 28–32) §§, 45 kap. 31 § och 46 kap. 16 § IL, avsnitt 44.3.5.4).

Begränsad avdragsrätt

Om ett företag, t.ex. ett aktiebolag, som kan sälja näringsbetingade andelar skattefritt, är delägare i ett handelsbolag och detta handelsbolag avyttrar en fastighet efter den 30 juni 2003

med kapitalförlust, får aktiebolaget bara dra av sin del av förlusten mot kapitalvinster på fastigheter. Koncernkvittning kan inte ske. Om fastigheten under de tre senaste åren i betydande omfattning använts för produktions- eller kontorsändamål av säljarföretaget eller företag i intressegemenskap, tillämpas inte denna avdragsbegränsning. Om förlusten inte kan dras av det aktuella året behandlas den som en ny sådan förlust hos handelsbolaget nästa beskattningsår. Dessa regler finns i 25 kap. 12 § IL.

Om skattskyldigheten för en andel i ett sådant handelsbolag övergår till någon annan, gäller bestämmelserna i stället denne. Emellertid gäller att en kapitalförlust av detta slag som belöper på andelen och som kvarstår outnyttjad, inte får dras av av en ny delägare som är fysisk person (45 kap. 32 a § IL).

Kvittning av underskott

I 45 kap. 32 § och 46 kap. 17 § IL finns bestämmelser om att underskott av den näringsverksamhet som fastigheten eller bostadsrätten ingått i, under vissa förutsättningar, ska dras av från kapitalvinster vid försäljning av fastigheter eller bostadsrätter. Avdraget får dock inte överstiga kapitalvinsten, beräknad utan hänsyn till avdraget. Bestämmelserna gäller för fysiska personer och dödsbon som är delägare i handelsbolaget. Motivet för denna möjlighet till kvittning är att undvika en del av de konsekvenser som följer av att kapitalvinster på fastigheter och bostadsrätter beskattas i kapital medan de löpande inkomsterna och utgifterna hänförs till inkomstslaget näringsverksamhet (prop. 1990/91:54 s. 225 ff.).

Bestämmelserna omfattar inte juridiska personer som är delägare i handelsbolag. Eftersom dessa personer bara har en enda näringsverksamhet, får de alltid kvitta underskott från handelsbolaget löpande mot andra inkomster. De får också dra av underskott från kapitalvinster samma beskattningsår som avyttringen görs.

44.3.5.11 Andra kapitaltillgångar

Den löpande beskattningen

Till näringsverksamhet räknas sådana räntor som för enskilda näringsidkare ska tas upp i näringsverksamheten, t.ex. vanliga inkomst- och utgiftsräntor i näringsverksamhet. Även löpande inkomster på värdepapper i form av räntor tas upp i näringsverksamhet.

Räntor

Utgiftsräntor på lånade medel ska dras av i näringsverksamhet. Detta gäller oavsett hur lånet använts i handelsbolaget. Även räntor i utländsk valuta hänförs till näringsverksamhet.

För diskonteringspapper blir bedömningen av vad som är ränta och vad som är kapitalvinst eller kapitalförlust densamma som i inkomstslaget kapital.

Beträffande begreppet ränta kan nämnas att räntekompensation vid förtida inlösen av lån, till skillnad från vad som gäller i kapital, inte är jämställd med ränta enligt 42 kap. 7 § IL i näringsverksamhet. Till ränta räknas heller inte räntekompensation för upplupen men inte betald ränta vid överlåtelse av skuldebrev, eftersom 42 kap. 8 § IL inte ska tillämpas i inkomstslaget näringsverksamhet. Eftersom 13 kap. 4 § IL anger vad som inte ska tas upp i inkomstslaget näringsverksamhet så ska övriga inkomster och utgifter hänföras till näringsverksamhet. Handelsbolagets utgifter i form av räntekompensation kan därmed dras av enligt bestämmelserna i näringsverksamhet.

Utdelningar	Utdelning ska tas upp i näringsverksamheten. Skattefrihet för utdelningar kan dock aktualiseras när 42 kap. 16 § IL (lex ASEA) är tillämplig.
Avyttringar Lagertillgångar	Avyttring av tillgångar som ingår i handelsbolagets näringsverksamhet, dvs. avyttring av lagertillgångar, beskattas enligt de bestämmelser som gäller för inkomstslaget näringsverksamhet. Till näringsverksamhet hänförs även t.ex. näringsverksamhetens fordringar och skulder i svensk och utländsk valuta.
Handel med värdepapper	För aktier och andra andelsrätter aktualiseras gränsdragningen mellan rörelseregler och kapitalregler i inkomstslaget näringsverksamhet. Avyttring av värdepapper ska tas upp i inkomstslaget näringsverksamhet. Normalt behandlas avyttring av värdepapper enligt kapitalreglerna. I vissa fall om kriterierna för värdepappersrörelse är uppfyllda ska avyttring av värdepapper behandlas enligt rörelsereglerna. Handelsbolag som ägs av enbart fysiska personer kan normalt inte bedriva handel med värdepapper (RÅ 1981 1:4). Motsvarande regler torde gälla för skuldebrev och andra värdepapper. Det kan i sammanhanget noteras att denna form av verksamhet kräver Finansinspektionens tillstånd och att sådana tillstånd endast lämnas till aktiebolag. I anledning härav torde värdepappershandel genom handelsbolag inte vara vanligt förekommande.
Delägarrrätter	När bolaget avyttrar delägarrrätter och fordringsrätter ska, enligt 48 kap. 7 § IL, genomsnittsmetoden användas. Enligt 48 kap. 15 § IL är schablonregeln för marknadsnoterade delägarrrätter på 20 % tillämplig.

Teckningsrätter	Enligt 48 kap. 13 § IL ska teckningsrätter och delrätter som grundas på aktieinnehav anses ha anskaffningsutgiften noll.
Optionslån	Fördelningen av anskaffningsutgiften mellan skuldebrev och optionsrätt vid optionslån är densamma för handelsbolag som för fysiska personer.
Optioner	Beträffande optioner, terminer och blankningsaffärer är bestämmelserna de samma för handelsbolag som för fysiska personer.
Utländsk valuta	Enligt 44 kap. 16 § IL är "trettiogarsregeln" tillämplig vid avyttringar av utländsk valuta och vinsten eller förlusten på valutan räknas in i vinsten eller förlusten för den sålda egendomen.
Skulder i utländsk valuta	Skulder i utländsk valuta behandlas enligt bestämmelserna i kapital och tas upp i näringsverksamhet.
Lös egendom	Avyttringar av annan lös egendom ska tas upp i inkomstslaget näringsverksamhet.
Personliga tillgångar	Vad gäller sådana personliga tillgångar som omnämns i 52 kap. IL torde handelsbolag, i analogi med att de inte kan ha privatbostäder, inte heller kunna inneha tillgångar för personligt bruk.
Kapitalförluster	När det gäller avdragsrätten för kapitalförluster finns särskilda bestämmelser för handelsbolag. Kapitalförluster ska som regel dras av med 70 %. För egendom vars innehav är rörelsebetingat får förlusterna dras av fullt ut.
Full kvittning mot vissa vinster	Kapitalförluster som uppkommer i svenska handelsbolag på delägarätter och fordringsrätter dras av enligt 48 kap. 19–21, 23 och 24 §§ IL. Detta under förutsättning att kapitalförlusten överhuvudtaget är avdragsgill. Se 48 kap. 27 § IL som måste läsas tillsammans med 25a kap. 23 § IL. Avdragsrätten skiljer i denna del beroende på om det är fysiska personer eller juridiska personer som är delägare. Kapitalförluster på marknadsnoterade delägarätter ska dras av mot skattepliktiga kapitalvinster på sådana tillgångar. I den mån kapitalförlusten inte kan kvittas mot kapitalvinst ska 70 % av förlusten dras av (48 kap. 24 § IL). Vad avser juridiska personer se vidare avsnitt 87.13.
Fordringar	Kapitalvinster och kapitalförluster på marknadsnoterade fordringar i SEK som beskattas enligt 48 kap. 3 § IL, utom premieobligationer, samt andelar i räntefonder enligt 48 kap. 21 och 23 §§ IL, behandlas som ränta. För handelsbolag innebär det

att hela kapitalvinsten är skattepliktig och förlusten avdragsgill fullt ut. Förluster på premieobligationer dras av till 70 %.

Om handelsbolag har en kapitalförlust i inkomstslaget kapital kan den del som belöper på delägare som är fysiska personer begränsas av bestämmelserna om skattereduktion för underskott i kapital.

Sammanställning för delägare som är fysisk person

Tillgångsslag	Inkomstslag	Avdrag för förlust
Fastigheter	Kapital	63 %
Bostadsrätter	Kapital	63 %
Lagertillgångar	Näringsverksamhet	100 %
Rörelsebetingade delägarätter	Näringsverksamhet	Se nedan, vid rörelsebetingade tillgångar
Andra delägarätter	Näringsverksamhet	70 % (dock avdrag mot samma slag av kapitalvinster ej marknadsnoterade kvoterar till 5/6)
Rörelsebetingade fordringsrätter	Näringsverksamhet	100 %
Andelar i räntefond	Näringsverksamhet	100 %
Andelar i blandfond	Näringsverksamhet	70 %
Andelar i handelsbolag	Näringsverksamhet	70 %
Skuldebrev, SEK, marknadsnoterade	Näringsverksamhet	100 %
Skuldebrev, SEK, ej marknadsnoterade	Näringsverksamhet	70 %
Premieobligationer	Näringsverksamhet	70 %
Utländsk valuta	Näringsverksamhet	70 %
Fordringar i utländsk valuta	Näringsverksamhet	70 %

Lagstiftningen om skattefri kapitalvinst och utdelning på näringsbetingade andelar berör till vissa delar även handelsbolag och deras delägare. Reglerna finns i SFS 2002:540 och SFS 2003:224 och är med övergångsregler närmare beskrivna i avsnitt 83 respektive avsnitt 85.

Rörelsebetingade tillgångar	Är handelsbolagets innehav av delägar rättar betingat av rörelse som bedrivs av handelsbolaget eller av någon som kan anses stå detta bolag nära, gäller i sammandrag följande:
Begränsad avdragsrätt för alla delägare	Har handelsbolaget avyttrat delägar rättar efter den 6 december 2001 men före den 1 juli 2003 är avdragsrätten för kapitalförluster på rörelsebetingade delägar rättar begränsad. se avsnitt 83 och 85.
Ej längre begränsad för fysisk person	Kapitalförluster på delägar rättar vars innehav betingas av rörelse som bedrivs av handelsbolaget eller av någon som står detta bolag nära ska vid sådana avyttringar dras av i sin helhet (48 kap. 27 § tredje stycket IL).
– men slopad i visst fall	Undantag finns dock (se även nästa stycke). Om en fysisk person förvärvar en andel i ett svenskt handelsbolag från ett företag, t.ex. ett aktiebolag (ägarföretaget), får en kapitalförlust som uppkommer i handelsbolaget på en delägar rätt, som skulle varit näringsbetingad hos ägarföretaget, inte dras av hos den fysiske personen till den del värdenedgång på delägar rätten skett innan den fysiske personen förvärvade handelsbolagsandelen (25 a kap. 24 § IL). Delägar rätten anses i denna situation anskaffad av handelsbolaget för sitt marknadsvärde vid den tidpunkt då den fysiske personen förvärvade andelen i handelsbolaget. Såväl förvärvet av andelen som avyttringen av delägar rätten ska ha skett efter den 30 juni 2003.
Slopad avdragsrätt för juridisk person	För delägare som är juridisk person, t.ex. ett aktiebolag (ägarföretaget) är kapitalförluster, som uppkommer i handelsbolag på delägar rättar som skulle varit näringsbetingade om ägarföretaget självt sålt dem, som huvudregel inte avdragsgilla vid avyttringar efter 30 juni 2003 (25 a kap. 23 § IL). Om skattskyldigheten för andelen i ett sådant handelsbolag övergår till någon annan, även en fysisk person, gäller avdragsförbudet i stället denne.
– kvarvarande avdragsrätt	Kapitalförluster på delägar rättar som uppkommer i svenska handelsbolag efter den 30 juni 2003 och för vilka avdragsrätt fortfarande föreligger (dvs. sådana kapitalförluster för vilka avdragsrätten för ägarföretaget som ett undantag från huvudregeln inte slopats genom 25 a kap. 23 § IL), ska dras av i sin helhet mot kapitalvinster på sådana tillgångar (48 kap. 27 § första stycket IL). Det är här fråga om kapitalförluster på t.ex. kapitalplaceringsandelar och marknadsnoterade näringsbetingade delägar rättar som inte uppfyller kravet på innehavstid i 25 a kap. 6 och 7 §§ IL.

I den mån sådan kapitalförlust inte kan kvittas mot kapitalvinst ska 70 % av förlusten dras av (48 kap. 24 § IL).

Kapitalförluster på delägarätter och fordringsrätter för vilka avdrag fortfarande ska göras och där innehavet i något fall kan vara betingat av rörelse som bedrivs av handelsbolaget eller av någon som kan anses stå handelsbolaget nära, ska dras av i sin helhet (48 kap. 27 § tredje stycket IL).

**Ny lagstiftning
fr.o.m. den
1 januari 2010**

Andelar i handelsbolag inordnas i regelverket för näringsbetingade andelar i 25a kap. IL. Detta innebär för sådana företag som anges i 25a kap. 3 § 1–5 IL och som är delägare i handelsbolag att vinster respektive förluster vid avyttring av andel i handelsbolag inte är skattepliktiga eller avdragsgilla.

**Ikraftträdande-
bestämmelser
fr.o.m. den
18 juni 2009**

Genom SFS 2009:1413 (prop. 2009/10:36) ikraftträdande-bestämmelserna punkt 8 får företag som under tiden 18 juni t.o.m. 31 december 2009 avyttrat andel i svenskt handelsbolag med kapitalförlust endast göra avdrag för kapitalförlusten mot vinster på motsvarande andelar.

Fordringsrätter

Vad gäller fordringsrätter som varit rörelsebetingade hos handelsbolaget har full avdragsrätt förelegat för kapitalförluster även under den tid begränsning gällt för delägarätter (48 kap. 27 § andra stycket (tidigare tredje stycket) IL).

**Fordringar i
intressegemenskap**

Om ett företag, t.ex. ett aktiebolag, är delägare i ett handelsbolag och detta handelsbolag efter den 30 juni 2003 med kapitalförlust säljer en fordran på ett annat företag, vilken uppkommit när dessa företag är i intressegemenskap, får aktiebolaget inte göra avdrag för sin del av denna förlust. Dessa regler finns i 25 a kap. 19 § IL. Även vissa andra rättigheter som uppkommit mellan företag i intressegemenskap samt vissa derivatinstrument omfattas.

Om skattskyldigheten för andelen i ett sådant handelsbolag övergår till någon annan, även en fysisk person, gäller avdragsförbudet i stället denne.

44.3.6 Utskiftning och uttag av tillgångar

Delägarnas andel av handelsbolagets inkomst beskattas hos delägarna oavsett om de tagit ut beloppet under året eller inte. Om delägarna tar ut tillgångar ur bolagets verksamhet ska uttagsbeskattning ske (se nästa avsnitt). Handelsbolagets inkomst ska ökas med det uttagsbeskattade beloppet och tas som regel upp hos den delägare som gjort uttaget. Uttag av likvida medel beskattas däremot inte. Utskiftning av handels-

bolagets tillgångar i samband med likvidation av handelsbolaget jämställs som regel med sådana uttag.

Alla uttag, såväl beskattade som obeskattade, påverkar även delägarrens justerade anskaffningsutgift på andelen.

44.3.7 Uttagsbeskattning

I 22 kap. IL finns bestämmelser om uttag av tillgångar som vid en avyttring skulle ha beskattats som inkomst av näringsverksamhet. I 23 kap. IL finns undantagsregler vid överlåtelser till underpris. Dessa undantag gäller för underprisöverlåtelser fram till och med 17 april 2008. Från och med 18 april 2008 kan ett handelsbolag inte längre vara part i en underprisöverlåtelse.

Av 22 kap. 1–6 §§ IL framgår att med *uttag* avses att den skattskyldige

- tillgodogör sig en tillgång från näringsverksamhet för privat bruk, eller att han
- för över den till en annan näringsverksamhet, eller
- överlåter en tillgång utan ersättning eller mot ersättning som understiger marknadsvärdet utan att detta är affärs-mässigt motiverat. Detta gäller även om ett handelsbolag, som den skattskyldige är delägare i, överlåter en tillgång till den skattskyldige eller någon annan.

Som *uttag* räknas också att

- näringsverksamheten upphör,
- skattskyldigheten för inkomsten från en näringsverksamhet helt eller delvis upphör,
- tillgångar förs över från en del av en näringsverksamhet till en annan del om skattskyldighet föreligger för inkomst från den förra delen men inte för inkomst från den senare delen och
- inkomsten från en näringsverksamhet helt eller delvis inte längre ska beskattas i Sverige på grund av ett skatteavtal eller
- tillgångar förs över från en del av en näringsverksamhet till en annan del om den senare delen men inte den förra är undantagen från beskattning i Sverige på grund av skatteavtal.

Huvudregeln anger således att uttagsbeskattning ska ske som om tillgången avyttrats mot en ersättning som motsvarar marknadsvärdet. Avdrag medges för anskaffningsutgiften enligt vanliga regler för det slag av egendom det rör sig om.

Uttagsbeskattning sker också vid uttag i mer än ringa omfattning av tjänst. Om uttaget av tjänsten har samband med uttag av tillgång som inte ska uttagsbeskattas, ska inte heller tjänsten uttagsbeskattas.

**lex Asea
– utdelning av
lagerandelar**

Enligt 27 kap. 6 § IL anses i vissa fall andelar i fastighetsförvaltande företag som lagertillgångar. Så är fallet om någon av företagets fastigheter skulle ha varit en lagertillgång i byggnadsrörelse eller handel med fastigheter för det fall att fastigheten hade ägts direkt av den som innehar andelen. Detta gäller även om det fastighetsförvaltande företaget är ett handelsbolag. Vid sådan utdelning av andelar som avses i 42 kap. 16 § IL (lex Asea) ska uttagsbeskattning ske om uttaget avser sådana andelar som är lagertillgångar (22 kap. 10 § andra stycket IL).

44.3.7.1 Undantag från uttagsbeskattning

Möjligheten till underprisöverlåtelser enligt 23 kap. IL till och från handelsbolag har slopats vad avser transaktioner efter 17 april 2008.

**Kapitalbeskattad
egendom**

I de fall uttagna tillgångar ska beskattats i inkomstslaget kapital vid en avyttring sker inte uttagsbeskattning. Eftersom begreppet förtäckt kapitalvinst inte existerar i inkomstslaget kapital (RÅ 1947 Fi 632) kan delägarna själva bestämma avräkningsvärdena på dessa tillgångar till belopp mellan omkostnadsbeloppet och marknadsmässigt pris. Därmed kan beskattning undvikas om priset sätts till omkostnadsbeloppet.

I de ovan angivna fallen där kapitalbeskattning blir aktuell gäller att avdrag för utgifter avseende förbättrande reparationer och underhåll av byggnader och markanläggningar på fastighet under beskattningsåret och de närmast fem föregående beskattningsåren oavsett avräkningspris ska återföras till beskattning (avsnitt 44.3.5.9). Däremot torde återföringen av värdeminskningssavdragen i näringsverksamheten kunna undvikas i dessa fall genom att avräkningsvärdet sätts tillräckligt lågt. Har värdeminskningssavdragen inte återförts i inkomstslaget näringsverksamhet ska, enligt 45 kap. 16 § IL, i stället anskaffningsutgiften minskas med sådana värdeminskningssavdrag som inte återförts.

44.3.7.2 Omstruktureringar

Vid omstruktureringar och andra former av ombildningar aktualiseras ett stort antal beskattningsbestämmelser. Nedan finns hänvisningar till bestämmelser som kommenteras på andra ställen i denna handledning och som kan komma ifråga när ett handelsbolag är part i sådana transaktioner. Det kan röra sig om de bestämmelser som gäller

- underprisöverlåtelser i 23 kap. IL (avsnitt 71), handelsbolag kan efter 17 april 2008 inte längre vara part i en underprisöverlåtelse och
- kapitalförluster i 25 kap. 7 och 10 §§ IL.

När handelsbolaget är överlåtare är bestämmelserna om verksamhetsöverlåtelser i 38 kap. IL och bestämmelserna i 42 kap. 16 § IL (lex ASEA) inte tillämpliga. När handelsbolaget är förvärvare är lex ASEA tillämplig medan bestämmelserna om andelsbyten i 49 kap. IL och verksamhetsöverlåtelser i 38 kap. IL däremot inte är tillämpliga.

44.3.8 Resultatfördelning

Av 5 kap. 1 och 3 §§ IL framgår att delägarna i ett handelsbolag ska beskattas för ett belopp som motsvarar deras andel av handelsbolagets inkomst, oavsett om beloppet tas ut ur bolaget eller ej.

Fördelningen av inkomsten mellan delägarna ska i normalfallet göras i enlighet med vad som avtalats mellan dem. Det civilrättsliga avtalet är således oftast tillämpligt också vid den skatterättsliga bedömningen. När avtalet innebär en obehörig överföring av inkomsten mellan bolagsdelägarna kan dock avtalet frångås (SOU 1991:100 s. 108).

För att fördelningen ska kunna godtas skattemässigt är bl.a. storleken på delägarnas kapital- och arbetsinsatser, förekomsten av affärsmässiga överväganden och risktaganden i verksamheten, ägarförhållandet och delägarnas faktiska deltagandet i den bedrivna verksamheten avgörande faktorer vid bedömningen. Avtalen kan dessutom framstå som orimliga med hänsyn till omständigheterna i det enskilda fallet (RÅ 1957 not. Fi 2409, RÅ 1963 Fi 1503 och RÅ 1970 Fi 579, 1988 not. 291, RÅ 1990 not. 274, RÅ 1995 ref. 35, RÅ 1997 not. 126, RÅ 2001 ref.60).

I RÅ 1997 not. 126 var ett aktiebolag och tre fysiska personer delägare i ett kommanditbolag. De fysiska personerna var

dessutom delägare i aktiebolaget. Aktiebolaget var kommanditdelägare och hade satsat 1 000 kr i bolaget och de fysiska personerna var komplementärer. En stor del av kommanditbolagets inkomst hade fördelats på det deläggande aktiebolaget. Högsta förvaltningsdomstolen konstaterade att en beslutad vinstfördelningen kan frångås dels om den innebär en obehörig inkomstöverföring, dels om den framstår som orimlig och väsentligen betingad av skatteskäl. Högsta förvaltningsdomstolen ansåg att den aktuella fördelningen inte borde godtas vid beskattningen.

Det förekommer att delägarna hävdar att de ingått ett nytt avtal om resultatfördelning som avviker från vad som ursprungligen gällde dem emellan. Om den nya fördelningen framstår som orimlig kan det finnas anledning att frångå den (RÅ 1991 not. 335).

Ofta ingår resultatfördelningen som ett led i s.k. skatteupplägg med handelsbolag och handel med skalbolag. Det är dock inte ovanligt att resultatfördelningen underkänns av Skatteverket och domstolarna (se t.ex. KRSU 2001-12-07, mål nr 5501-5504-1999, KRSU 1999-03-24, mål nr 4092-1996, RÅ 2002 ref. 115).

Ägarbyte under året

Om en andel i ett handelsbolag byter ägare under beskattningsåret beskattas normalt köparen för det aktuella beskattningsårets resultat. För att en fördelning av resultatet ska kunna göras mellan köpare och säljare per överlåtelsedag måste det föreligga ett delbokslut som visar hur stor del av årets totala resultat som ska hänföras till säljaren respektive köparen (RÅ 1971 Fi 922, RÅ 1962 Fi 933, RÅ 1994 ref. 52 II och not. 487, RÅ 1995 ref. 33, not. 8, RÅ 1996 not. 240 och RÅ 1997 not. 126).

44.3.8.1 Resultatfördelning mellan närstående

Fördelningen av inkomsten enligt det civilrättsliga avtalet kan i skatterettsligt hänseende i vissa fall vara oacceptabel. Detta kan framför allt vara fallet om bolagsdelägarna har nära personliga relationer till varandra och det kan antas att enbart skattemässiga synpunkter varit avgörande för fördelningen. Så kan vara fallet t.ex. när handelsbolaget har anställda som är närstående till delägarna. Ersättningar kan då vara satta till belopp som överstiger marknadsmässig lön i syfte att få skattefördelar för familjen som helhet.

Inkomster från handelsbolag beskattas i allmänhet i inkomstslaget näringsverksamhet. Om en närstående till en delägare är anställd av bolaget beskattas ersättningar till den närstående på

samma sätt som till en vanligt anställd. Skatteskalen är i båda fallen progressiv. För att sänka skatten kan det därför vara intressant att fördela resultatet på olika familjemedlemmar. Det kan också medföra en lägre beskattning att överföra inkomster till en delägare i familjen som är passiv i näringsverksamheten eftersom särskild löneskatt är lägre än egenavgifterna. För närstående som inte är delägare ska ränta på fordran tas upp i inkomstslaget kapital, dvs. skattebelastningen blir lägre än vid beskattning i näringsverksamhet.

Om delägarna inte är närstående kan överskottet fördelas så att underskott uppstår för en delägare och överskott för en annan. I RÅ 1968 Fi 945 uppgick handelsbolagets nettointäkt till 10 376 kr. En av delägarna hade fått en ersättning på 12 000 kr och underskottet utgjorde efter avdrag för denna ersättning 1 624 kr. Underskottet fördelades lika mellan de två bolagsdelägarna. Högsta förvaltningsdomstolen fann inte anledning att vägra den andre delägaren avdrag för underskottet. Förutsättning för att bolaget ska få avdrag är dock att den utbetalda ersättningen är skäligt i förhållande till delägarens arbetsinsats.

I vissa fall saknas dock särskilda bestämmelser. Om ersättningar utgår till t.ex. en sambo, som inte är jämställd med make enligt 2 kap. 20 § IL eller till föräldrar till någon av delägarna, saknas bestämmelser om någon annan skattemässig fördelning. Motsvarande gäller när handelsbolaget inte är ett fåmanshandelsbolag eller när bolaget betalat ut ränta på kapital som lånats från någon närstående som inte är delägare. Vid uppenbara fall av inkomstöverföring kan fördelningen emellertid frångås. Detsamma gäller när ett förfarande innebär förtäckt gåva mellan närstående.

44.3.9 Beskattningsort

Handelsbolagets inkomst beskattas där delägarna ska beskattas. De allmänna reglerna om beskattningsort finns i 1 kap. 4 § IL och den normala beskattningsorten är delägarens hemortskommun enligt 65 kap. 3 § IL.

44.3.10 Beskattningsår

Kapital

För delägare som är fysiska personer eller dödsbon ska vissa inkomster, främst kapitalvinster på fastigheter och bostadsrätter, tas upp i inkomstslaget kapital. För kapitalvinster är avyttringstidpunkten avgörande för vilket år de ska hänföras till.

Fysiska personer är delägare	Om fysiska personer ska beskattas för bolagets inkomst ska, enligt 3 kap. 1 § andra stycket BFL, kalenderår vara räkenskapsår för handelsbolaget. Så är även fallet om någon juridisk person dessutom är delägare i bolaget. Detsamma gäller om handelsbolaget saknar fysiska personer som delägare men har ett annat handelsbolag som delägare, som i sin tur har fysiska personer som delägare. Bestämmelsen har införts för att få en fast avstämningstidpunkt gentemot delägarnas privatekonomi vid tillämpning av bestämmelserna om räntefördelning.
Juridiska personer är delägare	Om däremot enbart juridiska personer, t.ex. aktiebolag, är delägare i ett handelsbolag får de tre tillåtna brutna räkenskapsåren användas. Brutet räkenskapsår ska, enligt 3 kap. 1 § tredje stycket BFL, omfatta tiden 1 maj–30 april, 1 juli–30 juni eller 1 september–31 augusti. Det är ägarförhållandet vid utgången av kalenderåret som är avgörande för vilket räkenskapsår som får användas.
Dispenser	Enligt 3 kap. 2 § BFL kan Skatteverket medge att annan period av tolv månader får tillämpas. Denna möjlighet ska enligt förarbetena användas mycket restriktivt (prop. 1989/90:110 s. 767). Enligt 3 kap. 5 § BFL ska företag som ingår i samma koncern ha gemensamt räkenskapsår. Om det finns synnerliga skäl kan Skatteverket medge att olika räkenskapsår får tillämpas. Av 3 kap. 6 § BFL framgår att räkenskapsår får läggas om endast om Skatteverket ger tillstånd till det. Något tillstånd behövs dock varken för omläggning från brutet år till kalenderår, för omläggning till gemensamt räkenskapsår om företaget bedriver flera verksamheter enligt 4 § eller när omläggning sker för att företagen i en koncern ska få ett gemensamt räkenskapsår. Enligt 1 kap. 14 § IL ska inkomsterna i ett handelsbolag tas upp vid den taxering då handelsbolaget skulle ha taxerats om det hade varit skattskyldigt. Om ett aktiebolag äger en andel i ett handelsbolag ingår resultatet från handelsbolaget i inkomstslaget näringsverksamhet för aktiebolaget och i den näringsverksamhet som aktiebolaget har.

Exempel

Ett handelsbolag har räkenskapsår motsvarande kalenderår. Ett aktiebolag som är delägare har 1 juli–30 juni som räkenskapsår.

Handelsbolagets inkomst för kalenderåret 2011 ska redovisas hos aktiebolaget vid inkomsttaxeringen 2012.

I vissa fall kan det förekomma att en delägare ska åsättas två taxeringar vid samma inkomsttaxering. Reglerna föreskriver inget om till vilken taxering handelsbolagets resultat ska hänföras. Den skattskyldige torde därför ha valrätt och kan hänföra handelsbolagets resultat till vilken taxering han önskar. Dock förutsätts att den skattskyldige varit delägare i handelsbolaget det år vid vilket resultatandelen redovisas.

Om samtliga delägare i ett handelsbolag är juridiska personer kan handelsbolaget ha brutet räkenskapsår. Då bör även sådana inkomster som för fysisk person beskattas i kapital, dvs. främst kapitalvinster på fastigheter och bostadsrätter, redovisas per räkenskapsår och inte per kalenderår. Inkomsterna kan nämligen inte fördelas mellan delägarna förrän handelsbolagets räkenskapsår gått till ända.

44.3.11 Deklarationer och annat uppgiftslämnande

44.3.11.1 Handelsbolagets deklaration

Handelsbolag är skattskyldiga enligt

- 2 § lagen om statlig fastighetsskatt för statlig fastighetsskatt,
- 1 § SLP för särskild löneskatt för den som utfäst en tjänstepension samt
- 2 § AvP för avkastningsskatt på pensionsmedel som hänförs till handelsbolagets verksamhet.

Handelsbolag ska, enligt 2 kap. 7 § 4 LSK, lämna särskild självdeklaration så att underlaget för skatterna ska kunna fastställas. Första sidan av blankett INK4 ska användas.

44.3.11.2 Handelsbolags uppgiftsskyldighet

Av 5 kap. 2 § LSK framgår att handelsbolag som inte är skyldiga att lämna självdeklaration ska lämna särskilda uppgifter till Skatteverket om den näringsverksamhet som bolaget bedriver. Det innebär att handelsbolaget för varje näringsverksamhet ska lämna uppgifter till ledning för delägarnas taxeringar om

- intäkter, kostnader och bokslutsdispositioner,
- tillgångar, skulder, avsättningar, obeskattade reserver och eget kapital,
- justeringar i förhållande till bokföringen samt
- andra uppgifter om verksamheten av betydelse för taxeringen

**Inkomst av
näringsverksamhet**

- Handelsbolaget ska även lämna uppgifter om
- varje delägares andel av bolagets inkomster av varje inkomstslag och näringsverksamhet samt
- varje delägares andel eller lott i bolaget

Om handelsbolaget har avyttrat en fastighet och kapitalvinsten inte kan beräknas på grund av att den är beroende av någon händelse i framtiden, ska bolaget lämna uppgift om detta.

Handelsbolag ska vidare, enligt 3 kap. 19 a § LSK, lämna uppgift om återköp vilka kan omfattas av skalbolagsreglerna enligt 25 a kap. 18 § eller 49 a kap. 10 § IL.

Inkomstdeklaration (INK4) samt Näringsuppgifter med räkenskapschema används.

**Tidpunkten
för uppgifts-
lämnandet**

Inkomstdeklaration och de särskilda uppgifterna ska, enligt 4 kap. 5 § LSK jämförd med 5 kap. 4 § LSK, lämnas senast den 2 maj under taxeringsåret. Tidpunkten gäller för alla deklarationsskyldiga, såväl fysiska som juridiska personer. Med begreppet juridisk person avses i LSK även handelsbolag, dödsbon och EEIG. Fysiska personer som är bosatta utomlands eller som stadigvarande vistas utomlands vid den tidpunkten får lämna inkomstdeklaration senast den 31 maj taxeringsåret.

Anstånd

Det finns möjlighet att få anstånd med att lämna deklaration och särskilda uppgifter enligt 16 kap. 1 och 3 §§ LSK i anledning av förhinder. Det finns dessutom möjlighet till s.k. byråanstånd enligt 16 kap. 2 och 3 §§ LSK.

Förseningsavgift

Om handelsbolaget lämnar in uppgifterna för sent kan förseningsavgift påföras bolaget med stöd av 5 kap. 5 § femte stycket TL. Förseningsavgift kan även tas ut om uppgift lämnats men med så bristfälligt innehåll att den uppenbarligen inte är ägnad att ligga till grund för taxering.

44.3.11.3 Delägarnas deklaration

**Löpande
inkomster**

Delägarna redovisar sina andelar av bolagets inkomst vad avser inkomster av näringsverksamhet och kapitalvinster på fastigheter och bostadsrätter. Fysiska personer och dödsbon ska använda blankett N3A och juridiska personer N3B.

Uppskov

När handelsbolag gjort en koncernintern andelsavyttring eller ett aktie- eller andelsbyte kan delägarna begära uppskov med beskattningen av kapitalvinsten. Delägare som begärt uppskov ska lämna uppgifter om denna begäran enligt 3 kap. 15 § LSK.

Blankett N4 ska användas. På denna blankett lämnas även uppgifter som har samband med arv, testamente, bodelning, eller gåva av andelar enligt 3 kap. 16 § LSK. Det rör sig om uppgifter om

- antalet andelar som har förvärvats,
- uppskovsbelopp för varje andel samt
- identifikationsuppgifter för den som andelarna har övergått från.

Den till vilken äganderätten till andelarna har övergått ska årligen lämna de uppgifter som är av betydelse för om uppskovsbeloppet ska tas upp till beskattning.

Skattetillägg

Skattetillägg kan påföras delägarna i bolaget enligt vanliga regler om uppgiften om inkomst från handelsbolaget är felaktig och förutsättningar i övrigt föreligger (prop. 1990/91:5 s. 86–87).

44.3.11.4 Fåmanshandelsbolag

I 3 kap. 21 § LSK finns bestämmelser om en utvidgad skyldighet för en särskilt angiven krets av personer som på olika sätt kan vara knutna till fåmanshandelsbolag att lämna information till Skatteverket om vissa ekonomiska mellanhavanden. Bestämmelserna avser uppgiftsskyldigheten för

- företagsledare,
- delägare i handelsbolag samt
- närstående till företagsledare och delägare i fåmanshandelsbolag.

Närståendekretsen

Av 1 kap. 5 § LSK jämförd med 2 kap. 22 § IL framgår att med närstående avses

- make,
- förälder,
- mor- och farförälder,
- avkomling och avkomlings make (styvbarn och fosterbarn räknas som avkomling),
- syskon,
- syskons make och avkomling samt

- dödsbo som den skattskyldige eller någon av de tidigare nämnda personerna är delägare i.

Personer som ingår i den ovan angivna personkretsen ska lämna de uppgifter som behövs för tillämpning av bestämmelserna om beräkning av överskott eller underskott från bolaget. En närstående person behöver dock inte lämna uppgifterna om denne inte har tagit emot ersättning från bolaget, träffat avtal med bolaget eller företagit någon annan rättshandling med bolaget.

De personer som ingår i närståendekretsen ska även lämna uppgifter om

- vilka arbetsuppgifter han har i företaget,
- vad han har tillskjutit eller tagit emot från företaget i form av pengar, varor eller annat,
- företagets kostnader för hans privata utgifter samt
- avtal eller någon annan rättshandling mellan honom själv och företaget.

Utlands- betalningar

När det gäller vissa betalningar till utlandet så framgår av 3 kap. 23 § LSK att delägare i fåmanshandelsbolag även ska lämna uppgift om

- ränta (dock inte dröjsmålsränta) och
- betalning för nyttjandet av eller för rätten att utnyttja upphovsrätt till litterärt, konstnärligt eller vetenskapligt verk (även biograffilm), patent, varumärke, mönster, eller modell, ritning, hemligt recept eller hemlig tillverkningsmetod eller
- för upplysning om erfarenhetsrön av industriell, kommersiell eller vetenskaplig natur

Uppgift behöver endast lämnas om utgifterna har tillgodoräknats mottagare i utlandet och utgör utgift som ska dras av vid inkomsttaxeringen. Uppgift ska avse ersättningarnas sammanlagda belopp för varje land.

44.3.12 Europeiska ekonomiska intressegrupperingar (EEIG)

Europeiska ekonomiska intressegrupperingar (EEIG) kan registreras i Sverige. Av 5 kap. 2 § IL framgår att vad som anges om svenska handelsbolag samt om delägare och andelar i dem, gäller vid beskattningen också i fråga om EEIG samt för

delägare respektive andelar i dem. Inkomsterna hos ett EEIG beskattas således hos delägarna. Räntefördelning och avsättning till expansionsfond kan dock inte göras. Kapitalbeskattning vid avyttring av andelarna i en gruppering sker enligt bestämmelserna om avyttring av andelar i handelsbolag i 50 kap. IL (avsnitt 36).

Det finns bestämmelser för EEIG vad gäller t.ex. mervärdesskatt och fastighetsskatt motsvarande de som gäller för svenska handelsbolag och deras delägare. Dessutom finns bestämmelser som innebär att grupperingarna behandlas på samma sätt som svenska handelsbolag beträffande skattebetalning och skyldigheten att lämna och bevara uppgifter till ledning för taxeringen enligt LSK.

Uppgiftsskyldigheten

Den uppgiftsskyldighet som gäller för handelsbolag och delägare i handelsbolag gäller, enligt 3 kap. 24 § LSK, även för EEIG och för delägarna i sådana grupperingar.

44.4 Handelsbolags avyttring

44.4.1 Handelsbolags avyttring med kapitalförlust till närstående företag

Har kapitalförlust uppkommit när ett handelsbolag avyttrat en näringsfastighet till ett närstående företag och ersättningen understiger marknadsvärdet utan att detta är affärsmässigt motiverat, eller att reglerna om fusioner eller fissioner ska tillämpas (25 kap. 7–10 §§ IL), gäller följande:

Juridisk person är delägare i handelsbolaget

Avdrag för kapitalförlusten medges när fastigheten inte längre ägs av något företag som är närstående till säljande bolag. I normalfallet är det när fastigheten säljs externt eller när det företag som äger fastigheten ej längre ingår i närstående bolagssfären (25 kap. 10 § IL).

Fysisk person är delägare i handelsbolaget

Fysisk person som är delägare redovisar handelsbolagets avyttring i inkomstslaget kapital. För denne gäller på samma sätt som för delägarbolag (ovan) en förskjuten avdragsrätt. Avdrag medges när fastigheten inte längre ägs av något företag som är närstående till säljande bolag, dvs. när den sålts externt eller det bolag som äger fastigheten ej längre är ett närstående bolag till handelsbolaget (45 kap. 31 § IL).

**Påverkan på
delägarrens
omkostnadsbelopp
för handelsbolag**

När delägarna i ovannämnda situationer erhåller avdrag för sin förskjutna kapitalförlust och därigenom erhåller skattemässig kompensation ska omkostnadsbeloppet för handelsbolaget (50 kap. 5 § IL) reduceras.

44.4.2 Handelsbolags avyttring till underpris till fysisk person

Har handelsbolag avyttrat fastighet under marknadsvärdet till delägare eller delägare närstående person och fastigheten blir eller kan antas bli privatbostadsfastighet gäller följande:

Fastigheten ska anses ha avyttrats till ett pris som motsvarar marknadsvärdet (45 kap. 30 § IL).

**Påverkan på
delägarrens
omkostnadsbelopp
för handelsbolag**

Denna ”fiktiva” kapitalvinstberäkning leder antingen till att delägaren beskattas för kapitalvinst eller att kapitalförlusten minskar. Båda situationerna leder till att delägarrens omkostnadsbelopp för andelen i handelsbolaget ökar, antingen genom att vinsten ökar eller att avdraget för kapitalförlusten minskar. Eftersom delägaren genom att ta ut fastigheten till underpris samtidigt gjort ett uttag ur handelsbolaget, ska delägarrens anskaffningsutgift för handelsbolagsandelen reduceras med underpriset (50 kap. 5 § IL).

44.5 Underskott i näringsverksamhet och kapitalvinst

Om det finns underskott kvar i den näringsverksamhet till vilken den avyttrade fastigheten hänförts, ska underskottet för fysiska personer och dödsbon dras av vid vinstberäkningen i inkomstslaget kapital. Med underskott avses det underskott som annars skulle ha rullats ut vid den taxering då kapitalvinsten redovisas.

Denna kvittningsrätt gäller såväl näringsfastighet hänförlig till enskild näringsverksamhet som näringsfastighet hänförlig till delägarskap i handelsbolag (45 kap. 32 § IL). Kvittningen är tvingande.

Avdraget får inte överstiga vinsten före avdraget.

Observera att kvittningen görs mot kapitalvinsten ”brutto” dvs. innan kapitalvinsten kvoterar till skattepliktig del (90 %) som följer av 45 kap. 33 § IL. Se vidare avsnitt 75.4.

45 Bestämmelser för vissa juridiska personer

45.1 Inledning

Detta avsnitt bygger på reglerna i 39 kap. IL. Där har samlats bestämmelser som rör vissa särskilda kategorier av juridiska personer. Bestämmelserna gäller helt skilda företagsformer och är utformade på helt olika sätt, som att resultatet av hela eller en del av näringsverksamheten ska beräknas enligt en schablon eller att den juridiska personen ska göra avdrag för viss utdelning eller för avsättning till vissa fonder.

Som uttrycks i förarbetena till IL skulle en del av dessa bestämmelser kunna placeras ut i sitt systematiska sammanhang men de har tagits in i kapitlet av två anledningar. Dels för att de skattskyldiga lätt ska hitta de särbestämmelser som gäller för dem på ett ställe, dels för att de andra bestämmelserna inte ska tyngas av dessa särbestämmelser.

Vilka företagsformer det handlar om framgår av katalogen i kapitlets första paragraf. Där stadgas att kapitlet omfattar försäkringsföretag, utländska tjänstepensionsinstitut, invest-
mentföretag och investeringsfonder, kooperativa föreningar, privatbostadsföretag, sambruksföreningar, samfälligheter samt sparbanker och Sparbankernas säkerhetskassa.

Skattereglerna för samtliga dessa företagsformer kommer att gås igenom i fortsättningen av detta avsnitt. Reglerna som avser utländska tjänstepensionsinstitut ingår därvid som ett underavsnitt i avsnittet om försäkringsföretag.

45.2 Försäkringsföretag

45.2.1 Inledning

Definition

Försäkringsföretags rörelser beskattas enligt olika metoder. Avgörande för val av beskattningsmetod är företagets karaktär av livförsäkringsföretag eller skadeförsäkringsföretag.

Med *livförsäkringsföretag* avses

1. livförsäkringsbolag enligt 1 kap. 4 § försäkringsrörelselagen (2010:2043) samt svenskt europabolag eller europa-k kooperativ som bedriver motsvarande verksamhet, och
2. utländskt försäkringsföretag som bedriver livförsäkringsrörelse i Sverige med stöd av lagen (1998:293) om utländska försäkringsgivares och tjänstepensionsinstituts verksamhet i Sverige.

Med *skadeförsäkringsföretag* avses annat försäkringsföretag än livförsäkringsföretag.

Utländska försäkringsföretag som bedriver försäkringsrörelse i Sverige bedöms bara med hänsyn till den verksamhet som företaget bedriver från fast driftställe här (39 kap. 2 § IL).

Utländska tjänstepensionsinstitut utgör inte försäkringsföretag i lagens mening. Olika bestämmelser gäller för dessa utifrån vad för slags avtal om tjänstepension som instituten tillhandahåller.

45.2.2 Livförsäkringsföretag

Den del av ett livförsäkringsföretags verksamhet som hänför sig till förvaltning av kapital för försäkringstagarnas räkning inkomstbeskattas inte. I stället beskattas livförsäkringsföretagen för en schabloniserad avkastning på pensionskapitalet, beräknat enligt lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel (39 kap. 3 § IL). Närmare om beräkning av avkastningsskatten, se avsnitt 96.

Egen verksamhet

För ett livförsäkringsföretags egen verksamhet, dvs. verksamhet som inte hänför sig till förvaltning av kapital för försäkringstagarnas räkning, gäller i princip de vanliga reglerna för beräkning av resultatet av näringsverksamheten (prop. 1992/93:187 s. 210). Ett par särbestämmelser finns dock. Skattskyldighet föreligger inte för intäkter i form av influtna försäkringspremier och avdrag får inte göras för utbetalda ersättningar och dylikt.

En gränsdragningsfråga är om en inkomst ska anses hänföra sig till förvaltning av kapital för försäkringstagarnas räkning och därmed vara undantagen från beskattning enligt IL eller inte. Högsta förvaltningsdomstolen har i ett överklagat förhandsbesked prövat frågan om så kallad kick-back – inkomst i form av ”rabatt” – som livförsäkringsföretag får från fondbolag ska beskattas enligt IL. Högsta förvaltningsdomstolen kom fram till

att inkomsten ska anses hänföra sig till förvaltning av kapital för försäkringstagarnas räkning och därmed inte vara skattepliktig enligt IL (HFD 2011 ref. 33). Domstolen uttalar

”Bolagets innehav av fondandelar i investeringsfonder hos olika fondbolag utgör tillgångar som förvaltas för försäkringstagarnas räkning. Innehavet av fondandelarna utgör en förutsättning för att fondbolagen ska betala tillbaka en del av förvaltningsavgifterna i form av fondrabatter. Såväl förvaltningsavgifterna som fondrabatterna utgår i förhållande till värdet av de förvaltade fondandelarna. Vid angivna förhållanden får enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening bolagets inkomst i form av fondrabatter anses hänföra sig till tillgångar och skulder som förvaltas för försäkringstagarnas räkning. De aktuella inkomsterna ska således inte beskattas enligt IL. Förhandsbeskedet ska ändras i enlighet härmed.”

**Sjuk-, olycksfalls-
och gruppliv-
försäkringar**

Till den del ett livförsäkringsföretags inkomster, premier och utgifter i redovisningshänseende hänför sig till sjuk-, olycksfalls- och grupplivförsäkringar är inkomsten skattepliktig och utgifterna avdragsgilla enligt bestämmelserna i 39 kap. 6–9 §§ IL. Det innebär att även resultatet av kapitalförvaltningen för dessa försäkringar är skattepliktiga enligt IL.

Koncernbidrag

Livförsäkringsföretag omfattas av reglerna om koncernbidrag. Högsta förvaltningsdomstolen har ansett att ett rörelsedrivande dotterbolag till ett livförsäkringsföretag har rätt till avdrag för en som koncernbidrag betecknad överföring endast om samma belopp tas upp hos moderbolaget (RÅ 2006 not. 40). Rätt till avdrag för koncernbidrag förutsätter med andra ord att samma belopp tas upp hos mottagaren. Skatterättsnämnden har ansett att vid koncernbidrag i andra riktningen, från ett livförsäkringsföretag till dess rörelsedrivande dotterbolag, har livförsäkringsföretaget avdragsrätt för lämnat koncernbidrag eftersom bidraget i sin helhet ska tas upp till beskattning hos mottagaren (SRN 2010-09-09, 66-10/D).

45.2.3 Skadeförsäkringsföretag

Skadeförsäkringsföretag beskattas för överskottet av sin försäkringsrörelse, inklusive kapitalförvaltningen. Resultatet beräknas enligt i huvudsak samma regler som för andra företag, med undantag av de tillägg som finns i 39 kap. 6–9 §§ IL.

Det som är speciellt för skadeförsäkringsföretagen är att de får göra avdrag för bl.a. ökning av försäkringstekniska avsättningar, ökning av säkerhetsreserv och för utbetald återbäring och verkställd premieåterbetalning. Minskning av försäkringstekniska avsättningar och säkerhetsreserv ska tas upp som intäkt.

Verksamhet som ett utländskt skadeförsäkringsföretag bedriver från ett fast driftställe i Sverige ska beskattas enligt konventionell metod (39 kap. 2 § tredje stycket samt prop. 2001/02:42 s. 32).

45.2.4 Fördelning av intäktsposter och kostnadsposter

Om ett försäkringsföretag ska dela upp en intäkt- eller kostnadspost mellan olika delar av sin verksamhet, ska fördelningen göras på skäligt sätt (39 kap. 11 § IL). Bestämmelsen har betydelse vid livförsäkringsföretags fördelning av skattepliktig verksamhet enligt IL och sådan verksamhet som beskattas enligt reglerna om avkastningsskatt. Högsta förvaltningsdomstolen har i två avgöranden prövat vad som kan anses utgöra en fördelning på skäligt sätt (RÅ 2010 ref. 8 och RÅ 2010 not. 9). I referatmålet uttalar Högsta förvaltningsdomstolen

”Om flera metoder var för sig uppfyller kravet på att fördelningen ska ske på ”skäligt sätt” bör den av den skattskyldige valda metoden ges företräde. I avsaknad av närmare vägledning faller det sig vidare naturligt att söka ledning i den skattskyldiges redovisning och fördelningen av intäkter och kostnader mellan olika försäkringsgrenar i resultatanalysen eftersom denna fördelning förutsetts återspegla hur olika försäkringsgrenar har bidragit till det samlade resultatet.

Såvitt framgår av utredningen i målet är bolagets metod för fördelning av kapitalavkastningen motiverad av affärsmässiga skäl och förenlig med etablerade försäkringsrättsliga principer. Annat har inte framkommit än att den del av kapitalavkastningen som inte hänförs till de inkomstbeskattade försäkringsgrenarna i sin helhet har tillskrivits de avkastningsbeskattade.”

45.2.5 Övertagande av hela försäkringsbeståndet

Om ett försäkringsföretags hela försäkringsbestånd tas över av ett annat försäkringsföretag, ska det överlåtande företaget inte ta upp någon inkomst eller dra av någon utgift på grund av överlåtelsen. Det övertagande företaget inträder i det överlåtande företags skattemässiga situation (39 kap. 12 § IL). Tillämpning

av kontinuitetsregeln förutsätter att överlåtande och övertagande företag är skattskyldiga i Sverige (prop. 2001/02:42 s. 22).

45.2.6 Övrigt

För försäkringsföretag finns särskilda regler om årsredovisning i Lag (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag (ÅRFL).

Ett försäkringsföretags placeringstillgångar enligt ÅRFL ska behandlas som lagertillgångar. Dessa får, med undantag av bl.a. finansiella instrument, vid beskattningen tas upp till det lägsta av anskaffningsvärdet och nettoförsäljningsvärdet även om de tagits upp till högre värde i räkenskaperna (17 kap. 17 och 18 §§ IL).

Enligt den s.k. utdelningsspärren får det lägre värdet på placeringstillgångarna inte användas till den del företaget har delat ut medel eller på något annat sätt förfogat över vinsten på ett sätt som inte lagligen hade kunnat ske om tillgångarna tagits upp till samma värde i räkenskaperna som vid beskattningen (17 kap. 21 § IL).

45.2.7 Utländska tjänstepensionsinstitut

Det finns särskilda bestämmelser om beskattning av utländska tjänstepensionsinstitut (39 kap. 13 a–13 f §§ IL).

Vad som utifrån IL:s bestämmelser är att anse som ett utländskt tjänstepensionsinstitut regleras i 39 kap. 13 a § IL. Med tjänstepensionsinstitut avses institut som hör hemma inom EES-området och som omfattas av Europaparlamentets och rådets direktiv 2003/41/EG om tillsyn över tjänstepensionsinstitut.

Etableringskravet för institut som kan meddela försäkring som skattemässigt klassificeras som pensionsförsäkring omfattar hela EES-området, se prop. 2007/08:55 s. 54–55.

Det övergripande syftet med den skatterättliga regleringen är att likställa de skattemässiga förutsättningarna för utländska tjänstepensionsinstitut att bedriva verksamhet i Sverige med dem som gäller för livförsäkringsföretag och svenska tjänstepensionsinstitut (understödsföreningar och pensionsstiftelser). Skattskyldigheten för utländska tjänstepensionsinstitut som bedriver tjänstepensionsverksamhet från fast driftställe i Sverige ska bestämmas utifrån vad för slags avtal om tjänstepension som instituten tillhandahåller (se prop. 2005/06:22 s. 1 39 kap. 13a–13 §§ samt prop. 2005/06:22 s. 32–36).

45.3 Investmentföretag och investeringsfonder

45.3.1 Inledning

Bestämmelserna om investmentföretag och investeringsfonder finns i 39 kap. 14–20 §§ IL.

Investmentföretag och investeringsfonder utgör ett slags mellanhandsägare. Skattereglerna har utformats utifrån en målsättning att åstadkomma neutralitet mellan direkt och indirekt ägande (prop. 1989/90:110 s. 564–566).

Skattskyldigheten för investeringsfonder upphör

Genom att godta budgetpropositionen för 2012, prop. 2011/12:1, har riksdagen beslutat att skattskyldigheten för investeringsfonder ska upphöra. Lagändringarna i IL har trätt ikraft den 1 januari 2012 och tillämpas för första gången vid taxeringen 2013.

45.3.2 Investmentföretag

45.3.2.1 Definition

Med *investmentföretag* avses enligt 39 kap. 15 § IL ett svenskt aktiebolag eller en svensk ekonomisk förening

- som uteslutande eller så gott som uteslutande förvaltar värdepapper eller liknande tillgångar,
- vars uppgift väsentligen är att genom ett välfördelat värdepappersinnehav erbjuda andelsägarna riskfördelning, och
- som ett stort antal fysiska personer äger andelar i.

Uteslutande eller så gott som uteslutande

Kravet på att verksamheten uteslutande eller så gott som uteslutande ska bestå i värdepappersförvaltning innebär att företaget vid sidan av förvaltningsverksamheten inte kan driva mer än i förhållande till denna helt obetydlig näringsverksamhet utan att förlora sin status som investmentföretag.

En fråga som har aktualiserats är om ett investmentföretags omsättning av värdepapper kan bli så omfattande att företaget anses bedriva handel med värdepapper. I RÅ 2002 ref. 52 anger Högsta förvaltningsdomstolen att någon övre gräns för antalet omplaceringar inte framskyttat i förarbeten eller praxis. Detta innebär däremot inte att ett investmentföretag kan omsätta sitt innehav utan begränsning. Enligt Högsta förvaltningsdomstolens uppfattning är en grundläggande förutsättning för ett investmentföretags verksamhet att syftet med verksam-

heten är förvaltning och att förvaltande verksamhet bedrivs. I det aktuella fallet fann Högsta förvaltningsdomstolen att en omfattande likviditetsförvaltning i form av köp och försäljning av börsaktier vid sidan av investeringsverksamheten inte förtog företaget dess karaktär av investmentföretag. Likviditetsförvaltningen hade i genomsnitt omfattat något under 20 % av det samlade investeringsbara kapitalet. I SRN 2006-12-22, Skatteverkets rättsfallsprotokoll 3/07, har frågan om ett investmentföretags handel med derivat som uteslutande uppgavs ske i syfte att säkra värdet på värdepappersportföljen prövats. Enligt SRN förtog derivathandeln inte bolaget dess status av investmentföretag.

Även i RÅ 2008 ref. 14, överklagat förhandsbesked, har investmentföretagsstatusen bedömts. Företaget avsåg att i huvudsak, 80 % av portföljen, placera i räntebärande reverser utställda av företagets dotter- och intresseföretag. Skatterättsnämnden ansåg att det var en godtagbar placeringsform. Högsta förvaltningsdomstolen ändrade förhandsbeskedet och innebörden av domen är att man vid bedömningen av om företaget uteslutande eller så gott som uteslutande förvaltar värdepapper och liknande tillgångar inte ska räkna med fordringar på dotter- och intresseföretag, se även RÅ 2007 ref. 85 avseende en liknande frågeställning.

I RÅ 2009 ref. 78, överklagat förhandsbesked, har Högsta förvaltningsdomstolen kommit fram till att konvertibla skuldebrev utställda av intresse- och dotterföretag utgör värdepapper vid tillämpning av 39 kap. 15 § IL.

**Välfördelat
värdepappers-
innehav**

Frågan om vad som avses med ett ”välfördelat värdepappersinnehav” som erbjuder andelsägarna riskfördelning har i ett antal mål prövats av Högsta förvaltningsdomstolen. I RÅ 1966 Fi 192 ansågs det inte föreligga ett välfördelat värdepappersinnehav när bolagets tillgångar till övervägande del utgjordes av aktier i dotterbolag. I RÅ 1980 Aa 152 ansågs det inte föreligga någon riskfördelning när ett ömsesidigt ägarförhållande fanns mellan det ägande företaget och de företag som det ägde aktier eller andelar i. I ett icke överklagat förhandsbesked (1997-03-24, se SkatteNytt 1997 s. 726) ansågs att ett innehav av börsaktier inte kunde anses välfördelat när 65–70 % av värdepappersinnehavet skulle utgöras av aktier i tre bolag.

I RÅ 1991 ref. 88 och RÅ 1995 not. 406 (båda förhandsbesked) har Högsta förvaltningsdomstolen som ett led i prövningen av om ett aktiebolag vid inkomsttaxeringen skulle anses vara ett

investmentföretag utvecklat vad som krävs för att bolaget genom ett välfördelat värdepappersinnehav ska anses erbjuda aktieägarna riskfördelning.

Frågan hur värdepappersinnehavet måste vara fördelat har också prövats av Högsta förvaltningsdomstolen i en annan dom. Det gällde ett investmentföretag som avsåg att föra över hela sitt värdepappersinnehav till en investeringsfond mot andelar i fonden. Investeringsfonden förvaltades av ett dotterföretag (fondbolag) till investmentföretaget. Vid sidan av aktier i ett förvaltande fondbolag (dotterföretaget) skulle företagets värdepappersinnehav därmed endast bestå av andelar i en och samma investeringsfond. Domstolen ansåg att innehavet inte var tillräckligt välfördelat för att företaget skulle kunna behålla sin status som investmentföretag (HFD 2011-12-16, mål nr 5961-11).

I en orefererad dom från Högsta förvaltningsdomstolen ansågs innehav av konvertibla skuldebrev som utgivits av dotter- och intresseföretag vara sådan egendom som kan erbjuda aktieägarna riskfördelning enligt 39 kap. 15 § IL (HFD 2010-12-21, mål nr 2041-10).

**Stort antal
fysiska personer**

Lagtexten anger inte något minsta mått på ”ett stort antal fysiska personer”. Det finns inte heller något krav på att samtliga aktier eller andelar måste ägas av fysiska personer. Att börsnoterade företag som är registrerade vid OMX Nordic Exchange uppfyller detta krav får anses klart. Var gränsen ska dras för företag som inte är börsnoterade är oklart. Det kan nämnas att för att ett företag ska få inregistreras vid OMX Nordic Exchange krävs bl.a. att minst 500 aktieägare vardera äger aktier till ett värde av minst 1000 EURO samt att minst 25 % av aktiekapitalet och minst 10 % av rösterna ägs av allmänheten. I RÅ 1969 Fi 1484 hade bolaget ett åttiototal ägare med ungefär lika stora aktieposter. Kravet på ägarspridning ansågs inte vara uppfyllt. I R78 1:61 skulle bolaget efter nyemission komma att ägas av 740 personer. Att en viss grupp av varandra närstående fysiska personer skulle komma att äga 30–35 % av det totala antalet aktier i bolaget hade ingen betydelse. Ägarspridningen ansågs tillräcklig.

**Tidpunkt för
karaktärsbyte**

I RÅ 2001 ref. 49 (förhandsbesked) har Högsta förvaltningsdomstolen slagit fast att de särskilda skattereglerna för investmentföretag ska tillämpas på företagets beskattning fr.o.m. den tidpunkt under beskattningsåret då företaget fått karaktären av investmentföretag.

45.3.2.2 Löpande intäkter

Vid inkomstberäkningen för investmentföretag gäller, utöver vad som följer av övriga bestämmelser i IL, följande enligt 39 kap. 14 § IL.

1. Kapitalvinster på delägaraktier ska inte tas upp och kapitalförluster på delägaraktier får inte dras av. När en delägaraktie avyttras och delägaraktien hänförs till ett skalbolag enligt 25 a kap. 9 IL, eller om det sker återköp enligt 25 a kap. 18 § IL, ska ersättningen tas upp som kapitalvinst. Detta under förutsättning att delägaraktien hade varit näringsbetingad om investmentföretaget hade varit ett sådant företag som kan inneha näringsbetingad andel enligt 24 kap. 13 § IL. Vid bedömningen av om ersättningen ska tas upp gäller bestämmelserna i 25 a kap. 10–18 §§ IL.
2. Ett belopp som för helt år motsvarar 1,5 % av värdet på investmentföretagets delägaraktier vid beskattningsårets ingång ska tas upp. Egna aktier eller optioner, terminer eller liknande instrument vars underliggande tillgångar består av investmentföretagets egna aktier ska inte inräknas i underlaget. I underlaget ska inte heller räknas in andelar och aktiebaserade delägaraktier på vilka en kapitalvinst hade varit skattefri enligt 25 a kap. 5 § IL om avyttringen skett vid ingången av beskattningsåret och investmentföretaget hade varit ett sådant företag som enligt 24 kap. 13 § IL kunde inneha näringsbetingade andelar. Vid bedömningen om en kapitalvinst inte skulle ha tagits upp ska bortses från bestämmelsen om skalbolagsbeskattning i 25 a kap. 9 § IL.
3. Utdelning som företaget lämnar ska dras av. Sådan utdelning av andelar i ett dotterföretag som avses i 42 kap. 16 § IL (Lex ASEA) ska dock inte dras av. Utdelning ska dras av som kostnad det beskattningsår som beslutet om utdelning avser.

Schablonbeskattning av kapitalvinster

Beträffande aktier, konvertibla skuldebrev, vinstandelsbevis och annat som beskattas enligt reglerna i 48 kap. IL om delägaraktier, sker således inte en konventionell kapitalvinstbeskattning. I stället inträder en schablonbeskattning. Som intäkt ska 1,5 % av värdet av investmentföretagets delägaraktier vid beskattningsårets ingång tas upp. Schablonintäkten 1,5 % gäller för helt år räknat och proportioneras vid kortare eller längre beskattningsår.

**Utdelningar,
räntor m.m.**

De delägar rättigheter som ett investmentföretag tillförts genom fusion med ett konventionellt beskattat dotterbolag omfattas inte av schablonbeskattningen om fusionen ägt rum den 1 januari 1999 eller senare (RÅ 2000 ref. 18). Investmentföretaget är därför skattskyldigt för kapitalvinster på de tillförda delägar rättigheterna i en särskild ”fälla”. Om fusionen i stället ägt rum före den 1 januari 1999 omfattas de tillförda delägar rättigheterna av schablonbeskattningen (RÅ 2001 not. 139).

Erhållna utdelningar är skattepliktiga fullt ut. Avdrag medges dock för lämnad utdelning som investmentföretaget beslutat att dela ut för beskattningsåret. På så sätt ges investmentföretaget möjlighet att eliminera dubbelbeskattningen av intäkterna i företaget.

Även räntor på delägar rättigheterna beskattas på vanligt sätt. För ränte- och förvaltningsutgifter medges avdrag fullt ut (prop. 1989/90:110 s. 565).

45.3.2.3 Avskattning av investmentföretag

Om ett investmentföretag inte längre uppfyller definitionen som sådant, t.ex. på grund av ändrad verksamhet, ska avskattning ske. Avskattning ska dock inte ske när ett investmentföretag upplöses genom likvidation (39 kap. 16–18 §§ IL).

Avskattningen enligt 17 § avser delägar rättigheter som schablonbeskattats hos investmentföretaget. Den görs för att kompensera för att det efter karaktärsändringen fortfarande finns realiserade men obeskattade vinster i bolaget som kan lämna avkastning framöver, vilket inte är möjligt i andra bolag. Eftersom investmentföretag i praktiken är enkelbeskattade, i och med att utdelning får dras av, behövs ingen avskattning i de fall aktieägaren i företaget sålt sina aktier under året.

Avskattningen innebär att företaget som avskattningsintäkt ska ta upp 16 % av det högsta av marknadsvärdena på de delägar rättigheter som innehafts av företaget vid ingången av det beskattningsår då förändringen inträffar eller vid ingången av något av de fem föregående beskattningsåren. Om aktier i investmentföretaget avyttrats under året eller om de innehas av ett annat investmentföretag ska avskattningen inte omfatta den del av avskattningsintäkten som belöper på dessa aktier.

Vid beräkning av avskattningsintäkt ska bortses från andelar och aktiebaserade delägar rättigheter som inte ska tas upp i underlaget enligt 39 kap. 14 § första stycket 2 IL (SRN 2004-11-15, Skatteverkets rättsfallsprotokoll 25/04).

De avskattade delägarrätterna ska därefter anses anskaffade för ett belopp motsvarande marknadsvärdet vid tidpunkten för karaktärsbytet (39 kap. 19 § IL).

För andra ägare än ett investmentföretag finns en möjlighet till frivillig avskattning av andelarna i investmentföretaget. Deras aktier anses då avyttrade till marknadsvärdet vid tidpunkten för avskattningen och återköpta för samma pris (39 kap. 18 § IL).

**Avskattnings-
tidpunkten**

Reglerna för beskattning av investmentföretag gäller så länge företaget har denna karaktär. Efter karaktärsbytet, som sker en viss dag under beskattningsåret, gäller allmänna skatteregler (prop. 1998/99:15 s. 257).

Övrigt

Investmentföretag omfattas inte av reglerna om koncernbidrag, underprisöverlåtelse, verksamhetsavyttringar eller periodiseringsfonder.

45.3.3 Investeringsfonder

Definition

Med investeringsfond avses värdepappersfond eller specialfond. Investeringsfonder är det samlingsnamn som används för värdepappersfonder och specialfonder enligt 1 kap. 1 § punkten 16 lagen (2004:46) om investeringsfonder.

Gemensamt för värdepappersfonder och specialfonder är bl.a. att det ska vara fråga om en fond vars andelar kan lösas in på begäran av andelsägare och som består av finansiella tillgångar. Den ska ha bildats genom kapitaltillskott från allmänheten och ägas av dem som skjutit till kapital, 1 kap. 1 § punkterna 19 och 20 lag om investeringsfonder.

Värdepappersfonder är fonder som uppfyller UCITS-direktivets krav och som därigenom får marknadsföras och säljas fritt i övriga länder inom EES. Specialfonder är fonder som på något sätt avviker från reglerna i UCITS-direktivet och som kan sägas motsvara de fonder som tidigare brukade kallas nationella fonder (jfr RÅ 1996 ref. 32). Skillnaden består bl.a. i att specialfonderna även kan vända sig till en särskild angiven och avgränsad krets investerare.

Investeringsfonden är inte en juridisk person men behandlas i skattehänseende som en juridisk person (2 kap. 3 § andra stycket IL) och är därmed ett eget skattesubjekt. Enligt 6 kap. 5 § IL är svenska investeringsfonder skattskyldiga för tillgångar som ingår i fonden. I 39 kap. 14 § IL finns särskilda regler avseende beskattning av investeringsfonder, se nedan.

Utländska investeringsfonder

Delägarna till fonden beskattas för utdelning från fonden, 42 kap. 1 § IL, samt för kapitalvinst vid avyttring av andel i fonden, 48 kap. 2 § IL.

Med begreppet utländska investeringsfonder avses utländska motsvarigheter till svenska investeringsfonder, se Skatteutskottets betänkande 2000/01:SkU9 s. 7.

Vid prövningen om en utländsk investeringsfond kan anses motsvara en svensk investeringsfond är fondens placeringsinriktning en viktig faktor. I rättsfallen RÅ 2003 not. 67 samt RÅ 2003 not. 160 (förhandsbesked) prövades om de aktuella fonderna kunde placera i fastigheter, vilket inte är möjligt för svenska investeringsfonder. Med hänsyn till placeringsinriktningen ansågs fonderna inte motsvara svenska investeringsfonder.

En utländsk fond inom EU som omfattas av UCITS-direktivet bör anses motsvara en svensk investeringsfond, se RÅ 2006 ref. 38.

Utländska motsvarigheter till svenska investeringsfonder anses som juridiska personer (2 kap. 3 § andra stycket IL samt 2 kap. 2 § IL) och är begränsat skattskyldig i Sverige, 6 kap. 10 a § IL.

Delägare i en sådan fond beskattas på samma sätt som en delägare i en svensk investeringsfond, dvs. endast för utdelning som han erhåller från fonden samt för kapitalvinst vid avyttring av andel i fonden.

Löpande beskattning

Schablonreglerna i 39 kap. 14 § IL för beskattning av investmentföretag gäller också för investeringsfonder med följande undantag. För fonder gäller inte reglerna om skalbolagsbeskattning, 39 kap. 14 § första stycket 1 IL. Inte heller gäller reglerna om att andelar och aktiebaserade delägarätter inte ska ingå i underlaget för beräkning av schablonintäkt om andelarna respektive delägarätterna hade kunnat säljas skattefritt om reglerna i 25 a kap. IL hade tillämpats 39 kap. 14 § första stycket 2 IL. I Skatteverkets skrivelse 2009-03-05, dnr 131 218848-09/111 klargörs att lånade samt fordran på utlånade värdepapper ska ingå i underlaget för schablonberäkning när fonden deltar i en blankningsaffär som löper över ett bokslut. En skuld på ett lånat värdepapper utgör ej ett sådant finansiellt instrument som ska ingå som en avgående post vid beräkning av underlag till schablonbeskattning.

Vidare sägs att värden på optioner samt terminer som ska behandlas som delägarätter och innehas över ett bokslut ska

påverka underlaget som tillkommande eller avgående poster vid beräkning av underlaget till schablonbeskattning

Av RÅ 1996 not. 65 framgår att utgifter för courtage som fonden har vid omplaceringar av värdepapper inte utgör direkt avdragsgilla förvaltningsutgifter, utan omfattas av schablonbeskattningen.

Fonden får även dra av utdelning till annan än delägare i fonden (t.ex. en ideell organisation) med högst ett belopp som motsvarar 2 % av fondens värde vid utgången av beskattningsåret, 39 kap. 14 § första stycket 3 IL. Skatterättsligt utgör detta en gåva.

45.3.3.1 Sammanläggning eller delning av investeringsfonder

I 39 kap. 20 § IL regleras att sammanläggning eller delning av investeringsfonder enligt 8 kap. 1 § lag om investeringsfonder inte ska leda till uttagsbeskattning enligt 22 kap. IL.

Skattemässig kontinuitet

Vid en ombildning ska den eller de nya fonderna inträda i den eller de upphörda fondernas skattemässiga situation när det gäller tillgångarnas anskaffningsutgift och annat som påverkar kapitalvinstberäkningen. Skattemässig kontinuitet ska alltså gälla vid ombildningen.

I 39 kap. 20 § tredje stycket IL regleras också att rätt att dra av och skyldighet att ta upp skatt som avser tiden före ombildningen övergår till den eller de nybildade fonderna.

På delägar-nivå

Av 17 kap. 15 § och 48 kap. 18 § IL framgår att en ombildning av en investeringsfond inte heller medför någon omedelbar beskattningskonsekvens för fondens delägare, se avsnitt 34.6.2.

45.4 Kooperativa föreningar

En registrerad ekonomisk förening utgör ett särskilt skattesubjekt, jämför RÅ 1999 ref. 7. Skattereglerna är i stort sett desamma som för aktiebolag. All inkomst beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet, och föreningen är obegränsat skattskyldig.

Vinst hos ekonomiska föreningar ska i princip dubbelbeskattas. För kooperativa föreningar finns dock sådana lättnader i skattelagstiftningen att de i realiteten kan sägas vara enkelbeskattade. Enkelbeskattningen åstadkoms genom att avdrag medges för kooperativ utdelning i form av lämnade rabatter (återbäring) eller pristillägg (efterlikvid) på medlemmars gjorda köp och försäljningar (39 kap. 22 § IL).

Avdrag medges även, med vissa undantag, för utdelning lämnad i förhållande till gjorda insatser. För s.k. konsumentkooperativa föreningar finns dock ett tak för hur hög utdelning som kan lämnas med avdragsrätt, se vidare under 45.4.2.1 (39 kap. 23 § IL).

I den mån den kooperativa utdelningen endast innebär inbesparade levnadskostnader, är den skattefri för mottagaren (42 kap. 14 § IL).

45.4.1 Definitioner

Kooperativ förening

I 39 kap. 21 § första stycket IL anges att med *kooperativ förening* avses en ekonomisk förening som är öppen på det sätt som anges i 3 kap. 1 § lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar, EFL, och som tillämpar lika rösträtt.

Enligt 3 kap. 1 § EFL får en ekonomisk förening inte vägra någon inträde som medlem, om det inte finns särskilda skäl för vägran med hänsyn till arten eller omfattningen av föreningens verksamhet eller föreningens syfte eller annan orsak.

Öppenhet

I den tidigare skattemässiga definitionen av kooperativ förening fanns kravet på öppenhet utförligt definierat. I IL definieras kravet på öppenhet genom hänvisningen till EFL, dock med ett tillägg. Om en ekonomisk förening bedriver försäljning till personer som inte uppfyller kraven för inträde i föreningen, ska föreningen nämligen för att anses öppen ge dem samma rätt till återbäring på köpta varor som medlemmarna får (39 kap. 21 § första stycket IL).

Enligt 15 § lagen (1987:668) om införande av lagen om ekonomiska föreningar gäller för vissa äldre ekonomiska föreningar som har registrerats före den 1 januari 1953, inte det krav på öppenhet som anges i 3 kap. 1 § EFL. Genom IL:s krav att föreningen ska vara öppen på det sätt som anges i 3 kap. 1 § EFL omfattas dock också dessa äldre föreningar av kravet på öppenhet för att de ska anses som kooperativa vid tillämpningen av IL (prop. 1999/2000:2 s. 455).

Kooperativa föreningars centralorganisationer anses som öppna även om de beviljar inträde bara för sådana lokala föreningar som uppfyller centralorganisationens krav på stadgar, skötsel och solidaritet och även om bara ett enda företag inom varje område antas som medlem (39 kap. 21 § andra stycket IL).

Lika rösträtt

Kravet på lika rösträtt innebär att varje medlem ska ha en röst. En centralorganisation berövas dock inte sin kooperativa karaktär om rösträtten bland dess förstahandsmedlemmar, föreningarna, utövas efter föreningarnas medlemsantal (39 kap. 21 § andra stycket IL).

Medlemsfrämjande förening

En kooperativ förening som har till ändamål att främja medlemmarnas ekonomiska intressen genom att verka för att de deltar i ekonomisk verksamhet som en eller flera andra ekonomiska föreningar bedriver, och vars tillgångar till övervägande del består av andelar i den eller de andra föreningarna, benämns *medlemsfrämjande förening* (39 kap. 21 a § IL samt prop. 1999/2000:88).

45.4.2 Avdragsrätt för lämnade utdelningar

45.4.2.1 Kooperativ utdelning

Avdrag för lämnad utdelning

Utdelning som en kooperativ förening lämnar av vinsten i den kooperativa verksamheten i form av rabatt (återbäring) eller pristillägg (efterlikvid) i förhållande till gjorda köp eller försäljningar ska dras av, 39 kap. 22 § IL. Dessa former av utdelning brukar med ett gemensamt namn kallas för kooperativ utdelning, se även Skatteverkets skrivelse 131 380744-08/111 angående uttagsbeskattning av kooperativa föreningar vid lämnade rabatter till medlemmar samt RÅ 2010 ref. 63. Avdrag för utdelning ska göras oavsett om mottagaren är medlem i föreningen eller inte (prop. 1983/84:84 s. 194, se även EFL 10 kap. 4 §).

Tidigare gällde att den kooperativa vinsten skulle härröra från ”verksamhet i vilken medlemmarna deltar som avnämare eller leverantörer” (prop. 1983/84:84 s. 166). Numera godtar man även avdrag i de fall utdelning finansierats med beskattade vinstmedel och även i sådana fall där vinst uppkommit vid försäljning av kapitaltillgångar som ingått i den kooperativa verksamheten (prop. 1996/97:163 s. 38).

Även vinstmedel som skapats genom koncernbidrag från dotterföretag får räknas in i den kooperativa vinsten. En förutsättning för detta bör dock vara att dotterföretaget bedriver en verksamhet som skulle ha räknats till föreningens kooperativa verksamhet om föreningen hade bedrivit den i egen regi. Att dotterföretaget vid sidan därav bedriver s.k. artfrämjande verksamhet bör inte hindra avdrag så länge den kooperativa verksamheten är dotterföretagets huvudsakliga verksamhet. Om föreningens dotterföretag i sin tur har ett eller flera helägda dotterföretag och något av företagen inom denna grupp lämnar koncernbidrag till

**Begränsat avdrag
om mottagarens
levnadskostnader
minskar**

föreningen, bör det nu berörda verksamhetskravet tillämpas på underkoncernen som helhet (RÅ 1999 ref. 29).

Om en förening har medlemmar för vilka den kooperativa utdelningen är skattefri enligt 42 kap. 14 § IL (dvs. utdelningen innebär att den skattskyldiges levnadskostnader minskar) är avdragsrätten för utdelning maximerad till visst högsta belopp, såvida det inte är fråga om endast enstaka sådana medlemmar. Avdrag medges i sådana fall med högst 80 % av statslåneräntan vid utgången av november månad andra året före taxeringsåret multiplicerad med summan av medlemmarnas omsättning med föreningen. Vid beräkningen av medlemmarnas omsättning med föreningen medräknas även medlemmarna i en medlemsfrämjande förening som har andelar i den utdelande föreningen (39 kap. 22 § andra stycket IL).

**Mottagarens
beskattning**

För mottagaren är utdelningen normalt i sin helhet skattefri, 42 kap. 14 § IL. Detta gäller dock under förutsättning att mottagaren skulle ha beskattats för utdelningen i inkomstslaget kapital.

Om en mottagare som bedriver enskild näringsverksamhet uppbär utdelning i förhållande till köp (rabatt) eller försäljning (pristillägg) som gjorts i näringsverksamheten, ska utdelningen räknas som inkomst i näringsverksamheten – även om andelen i föreningen inte utgör en tillgång i näringsverksamheten. I dessa fall är utdelningen snarast att se som en prisjustering, vilken ska påverka resultatet (13 kap. 9 § IL).

I de fall andelen i den kooperativa föreningen utgör en näringsbetingad andel hos mottagaren omfattas utdelning på andelen inte av reglerna i 24 kap. 13–22 §§ IL om skattefria utdelningar, om utdelningen utgått i form av rabatt eller pristillägg som den utdelande föreningen ska dra av enligt 39 kap. 22 § IL (24 kap. 12 § första stycket 1 IL).

**45.4.2.2 Lämnad utdelning på medlemsinsatser och
förlagsinsatser**

Kooperativa föreningar ska, enligt 39 kap. 23 § IL, dra av utdelning som lämnas i förhållande till insatser enligt EFL (insatsutdelning). Avdrag medges även om utdelning lämnas i förhållande till insatser som tillgodoförts genom insatsmission enligt 10 kap. 2 a § EFL, se prop. 2003/04:22. Begreppet insatser omfattar såväl insatser som tillgodoförts genom insatsmission (som blir en del av medlemsinsatserna), inbetalda medlemsinsatser som förlagsinsatser. De sistnämnda

räknas till föreningens bundna kapital men intar en mellanställning mellan medlemskapital och lånat kapital.

I fråga om utdelning på andra insatser än förlagsinsatser medges dock inte avdrag till den del utdelningen tillfaller någon hos vilken utdelningen enligt reglerna i 24 kap. 17 § IL inte är skattepliktig. (Något motsvarande undantag finns inte beträffande utdelning på förlagsinsatser eftersom sådan utdelning inte undantas från beskattning, se 24 kap. 12 § första stycket 2 IL.) Om denna del av utdelningen uppgår till högst 10 % av utdelningen på annat än förlagsinsatser ska dock utdelningen i sin helhet dras av, 39 kap. 23 § IL. För medlemsfrämjande föreningar gäller att utdelning får dras av bara om föreningen har ett stort antal medlemmar och bara till den del föreningen för samma beskattningsår själv tagit emot utdelning på insatser. Vad gäller begreppet ”stort antal” hänvisas i förarbetena (prop. 1999/2000:88 s. 26 ff.) till definitionen av investmentföretag, se närmare under avsnitt 45.3.2.1. Sådan utdelning som en medlemsfrämjande förening ska dra av enligt 39 kap. 23 § IL omfattas inte av bestämmelserna i 24 kap. 13–22 §§ IL om skattefrihet för utdelning, se 24 kap. 12 § första stycket 2 IL.

Vad som tillgodoförts som medlemsinsats vid en insats-emission ska inte anses utgöra utdelning till medlemmen, 42 kap. 21a § IL. Föreningen ska dra av en medlemsinsats som tillgodoförts genom insatsemission det beskattningsår då medlemsinsatsen betalas ut till en medlem som avgår, 39 kap. 24 a § IL. Att föreningen medges avdrag vid denna tidpunkt beror på att medlemmen enligt 44 kap. 5 § IL anses ha avyttrat andelen när denne avgår ur föreningen. En eventuell kapitalvinst beskattas då hos medlemmen och normalt i inkomstslaget näringsverksamhet (jfr 13 kap. 2 § och 7 § andra stycket 5 strecksatsen IL). Härigenom åstadkoms att beskattning sker på delägarnivån och inte i föreningen.

**Central-
organisation**

Om en ekonomisk förening, direkt eller indirekt, är centralorganisation för kooperativa föreningar ska centralorganisationen, även om den inte är kooperativ enligt 39 kap. 21 § IL, dra av utdelning på förlagsinsatser, 39 kap. 23 § andra stycket IL.

**Tidpunkt
för avdrag**

Sådan kooperativ utdelning och insatsutdelning som ska dras av enligt 39 kap. 22–23 §§ IL ska dras av som kostnad det beskattningsår som beslutet om utdelning avser, 39 kap. 24 § IL. Utdelningen ska alltså dras av det beskattningsår som den hänför sig till och inte det år den beslutas.

Övrigt

En ekonomisk förenings utgifter i samband med förändring av föreningens medlems- och förlagsinsatser och för föreningens förvaltning ska dras av enligt 16 kap. 8 § IL, se närmare avsnitt 55.8.

45.5 Privatbostadsföretag

Särskilda bestämmelser om beskattning av privatbostadsföretag (tidigare s.k. äkta bostadsföretag) finns i 39 kap. 25–27 §§ IL.

Med privatbostadsföretag avses enligt 2 kap. 17 § IL en svensk ekonomisk förening eller ett svenskt aktiebolag vars verksamhet;

Definition

1. till klart övervägande del består i att åt sina medlemmar eller delägare tillhandahålla bostäder i byggnader som ägs av föreningen eller bolaget, eller
2. uteslutande eller så gott som uteslutande består i att åt sina medlemmar eller delägare tillhandahålla garage eller någon annan för deras personliga räkning avsedd anordning i byggnader som ägs av föreningen eller bolaget.

De flesta privatbostadsföretag är bostadsrättsföreningar. Bostadsrättsföreningar och bostadsaktiebolag, som uppfyller ovanstående krav, benämndes förr ”äkta” bostadsrättsförening/bostadsföretag. Motsvarande företag som inte uppfyllde kraven benämndes ”oäkta” bostadsrättsförening/bostadsföretag.

Frågan om ett bostadsföretag utgör ett privatbostadsföretag har inte betydelse bara för företagets beskattning utan också för hur deras medlemmar/delägare ska beskattas. För ”oäkta bostadsföretag” räknas samtliga inkomster och utgifter till inkomstslaget näringsverksamhet, och utdelning på en delägar rätt i ett sådant företag är skattepliktig för ägarna. Även bostadsförmån räknas som utdelning. För ägare av privatbostadsrätt är värdet av hyresförmån skattefri. Frågan har också betydelse för om det kan föreligga möjlighet att under vissa förutsättningar få uppskov med beskattningen av hela eller del av kapitalvinsten som uppkommer vid avyttring av en bostadsrätt, jfr avsnitt 33.2.

Gränsdragning

Hur gränsdragningen mellan privatbostadsföretag och annat bostadsföretag (”äkta respektive oäkta bostadsföretag”) ska göras behandlas i Skatteverkets allmänna råd om gränsdragningen mellan privatbostadsföretag och oäkta bostadsföretag samt beskattning av oäkta bostadsföretag och dess medlemmar, SKV A 2008:25.

Kvalificerad verksamhet

Den användning av fastighet/fastigheter som uppfyller kraven som ställs i 2 kap. 17 § IL kallas ”kvalificerad användning”. Till denna räknas bostadslägenheter som upplåts med bostadsrätt till fysiska personer. Gemensamma utrymmen som har ett naturligt samband med bostaden kan ingå i den kvalificerade användningen även om ytorna inte ingår i lägenheternas bostadsyta. Sådana gemensamma utrymmen kan vara t.ex. hobbylokal, tvättstuga, källarförråd, bastu samt enklare lokal för föreningens förvaltning.

Ett företag räknas som ett privatbostadsföretag om det till minst 60 % bedriver kvalificerad verksamhet. För att ett privatbostadsföretag ska anses föreligga bör krävas att företagets fastighet inrymmer minst tre bostadslägenheter. När man beräknar hur stor del av verksamheten som är kvalificerad utgår man ifrån en fördelning av taxeringsvärdet i förhållande till hyresvärdena på fastigheten. Med hyresvärden avses bruksvärdehyra för bostäder och marknadshyra för lokaler, dvs. samma värderingsnormer som ligger till grund för fastighetstaxeringen.

Garage som upplåts av bostadsrättsföreningen till en medlem kan utnyttjas antingen genom en separat hyresupplåtelse eller ingå i bostadsupplåtelsen. Användningen ska i bägge fallen räknas med i den kvalificerade användningen. Det avgörande är att upplåtelsen sker av privatbostadsföretaget till medlem/delägare som är fysisk person och som innehar en bostad som upplåts med bostadsrätt i föreningen.

I Skatteverkets allmänna råd anges att bedömningen av frågan om ett bostadsföretag är att anses som privatbostadsföretag eller inte bör hänföras till förhållandena vid beskattningsårets utgång samt att företaget i tveksamma fall bör anses som privatbostadsföretag. Detta innebär att om företagets verksamhet ett enstaka år passerar 60 %-gränsen åt något håll ändras som regel inte företagets skattemässiga karaktär.

Ett bostadsföretag som vid sidan av verksamheten att bereda bostäder åt medlemmarna/delägarna bedrivit annan verksamhet i mer än ringa omfattning anses inte som privatbostadsföretag (prop. 1957:37 s. 19 samt RÅ 1999 not. 246).

Ett företag där alla lägenheter har upplåtits med bostadsrätt och som ursprungligen har klassificerats som ett privatbostadsföretag bör även fortsättningsvis behålla denna karaktär oavsett förändringar i externa hyresnivåer. Detta under förutsättning att det inte har skett någon fysisk eller ekonomisk omdisponering.

ring så att årsavgifter och andelsvärden eller motsvarande inte längre återspeglar den ursprungliga fördelningen mellan bostäder och lokaler.

Frågor om hur gränsdragningen görs behandlas också i Skatteverkets broschyr ”Skatteregler för bostadsrättsföreningar och deras medlemmar”, SKV 378.

Av RÅ 2008 ref. 65 framgår att uttagsbeskattning inte ska ske när en bostadsrättsförening som övergår från att vara konventionellt beskattad till att bli schablonbeskattad enligt reglerna för privatbostadsföretag.

45.5.1 Inkomster och utgifter hänförliga till fastigheten

Från och med 2008 års taxering gäller att ett privatbostadsföretag, i fråga om fastighet i Sverige, inte ska ta upp inkomster eller dra av utgifter hänförliga till fastigheten, 39 kap. 25 § IL. I jämförelse med de tidigare reglerna innebär de nya reglerna att någon schabloninkomst från fastigheten inte ska tas upp och att avdrag inte medges för tomträttsavgäld och räntor som är nedlagda i fastigheten.

Om ett privatbostadsföretag innehar en bostadsrätt i den egna fastigheten, är löpande utgifter på grund av innehavet av bostadsrätten hänförliga till fastigheten och ska därför inte dras av (Skatteverket 2007-06-04, dnr 131 321986-07/111).

45.5.2 Beskattning av andra inkomster

Privatbostadsföretaget kan vid sidan av fastighetsupplåtelsen ha inkomst av verksamhet som bedrivs i ringa omfattning, t.ex. matservering, café eller motionsanläggning. Sådana inkomster beskattas enligt vanliga regler i inkomstslaget näringsverksamhet.

Kapitalinkomster

Frågan om ränteintäkter ska beskattas hos ett privatbostadsföretag har prövats av Högsta förvaltningsdomstolen. Den aktuella föreningen hade erhållit 27 580 kr i ränta på sparkonto, vilket avsåg placering av föreningens likvida medel. Högsta förvaltningsdomstolen anger i sina domskäl att bostadsrättsföreningen inte ska beskattas för de i målet aktuella ränteinkomsterna till den del de är hänförliga till föreningens fastighet. Något närmare preciserat besked kunde inte Högsta förvaltningsdomstolen lämna på grund av att underlag saknades för en sådan bedömning (RÅ 2010 ref. 116).

Enligt Skatteverkets bedömning är ränta på konto i bank skattebefriad till den del ränteinkomsten kan anses vara

hänförlig till föreningens fastighet. Detta får normalt anses vara fallet om räntan härrör från hyror och årsavgifter som medfört tillfälliga likviditetsöverskott samt likviditetsöverskott till följd av att företaget avsatt medel för framtida reparationer och underhåll av fastigheten. Ränteinkomster som inte har samma anknytning till föreningens fastighet är på samma sätt som kapitalvinster och rörelseinkomster etc. skattepliktiga på vanligt sätt i inkomstlaget näringsverksamhet. En bedömning får ske utifrån förutsättningarna i det enskilda fallet.

Del i samfällighet

Om privatbostadsföretagets fastighet har del i en annan samfällighet än sådan som avses i 6 kap. 6 § första stycket IL, dvs. en samfällighet som inte utgör ett eget skattesubjekt, ska fastighetens andel av inkomster och utgifter i samfällighetens verksamhet tas upp respektive dras av hos privatbostadsföretaget, 39 kap. 26 § IL. De fastigheter som här åsyftas är bl.a. gemensamhetsanläggningar, oavsett om de förvaltas av en juridisk person eller inte.

Det är samfällighetens inkomster och utgifter som ska fördelas och inte resultatet.

Det som ska beskattas hos delägarna är deras andelar av samfällighetens löpande avkastning av kapital, dock bara till den del den överstiger 600 kr. Även kapitalvinster och kapitalförluster som uppkommer i samfälligheten ska tas upp respektive dras av hos delägaren.

Utdelning från samfällighet som utgör skatte-subjekt

Om privatbostadsföretagets fastighet har del i en sådan samfällighet som avses i 6 kap. 6 § första stycket IL ska utdelning från samfälligheten tas upp av privatbostadsföretaget enligt 39 kap. 27 § IL. De samfälligheter som här avses är marksamfälligheter och regleringssamfälligheter som utgör särskild taxeringsenhet och förvaltas av en svensk juridisk person (samfällighetsförening). Sådana samfälligheter utgör egna skatte-subjekt och är skattskyldiga för samfällighetens inkomster.

Övrigt

Eftersom privatbostadsföretag beskattas enligt särskilda regler undantas sådana företag från en del regelsystem som finns för andra företag. Privatbostadsföretag omfattas t.ex. inte av reglerna om koncernbidrag, underprisöverlåtelse, verksamhetsavyttringar och periodiseringsfonder.

Fastighetsskatt

Privatbostadsföretag är skattskyldiga till fastighetsskatt, se avsnitt 98.4. Fastighetsskatten är inte avdragsgill hos företaget.

45.6 Sambruksföreningar

Sambruksföreningar är en form av ekonomisk förening som bedriver jordbruk eller trädgårdsnäring för medlemmarnas gemensamma räkning, lagen (1975:417) om sambruksföreningar.

De lönetillägg och liknande ersättningar som en sambruksförening lämnar till en medlem eller någon annan med hänsyn till resultatet av verksamheten ska, enligt 39 kap. 28 § IL, dras av.

45.7 Samfälligheter

Samfälligheter som, enligt 6 kap. 6 § första stycket IL, utgör skattesubjekt ska dra av utdelning som lämnas till delägarna, 39 kap. 29 § IL. Se vidare Handledning för stiftelser, ideella föreningar och samfälligheter m.fl. (SKV 327).

45.8 Sparbankernas säkerhetskassa

Bidrag som en sparbank lämnar till Sparbankernas säkerhetskassa ska dras av hos sparbanken och tas upp av säkerhetskassan. Utdelning som säkerhetskassan lämnar till sparbankerna ska dras av, 39 kap. 30–31 §§ IL.

46 Utländsk juridisk person

46.1 Inledning

I detta avsnitt lämnas en redogörelse för vad som avses med utländsk juridisk person, utländskt bolag, i utlandet delägarbeskattad juridisk person och utländsk juridisk person med lågbeskattade inkomster. Här finns även information om hur dessa olika kategorier beskattas.

46.2 Utländsk juridisk person

Definition

I syfte att närmare klarlägga beskattningskonsekvenserna av ett ägande i en utländsk association har begreppet utländsk juridisk person införts. Med utländsk juridisk person avses en utländsk association som, enligt lagstiftningen i den stat där den hör hemma

- kan förvärva rättigheter och åta sig skyldigheter,
- kan föra talan inför domstolar och andra myndigheter, och
- enskilda delägare inte fritt kan förfoga över förmögenhetsmassan i associationen (6 kap. 8 § IL).

Samtliga förutsättningar måste vara uppfyllda för att en utländsk juridisk person ska föreligga.

Den första förutsättningen är att personen är en association. Stiftelser brukar normalt sett inte förknippas med begreppet association då de inte har några delägare eller medlemmar utan uppbärs av en för stiftelseändamålet avskild förmögenhet, förvaltd av en styrelse. Hösta förvaltningsdomstolen har emellertid funnit att en norsk stiftelse är en utländsk juridisk person (RÅ 2004 ref. 29).

Grundförutsättningen är att den utländska associationen ska ha både rättskapacitet och en avgränsad förmögenhet som inte står till delägarnas fria disposition. Bedömningen av om grundförutsättningarna är uppfyllda ska göras utifrån de civilrättsliga bestämmelserna i det land där associationen hör hemma. Vid bedömningen saknar det betydelse om associationen anses som

en juridisk person i sitt hemland eller inte. Högsta förvaltningsdomstolen har bedömt ett tyskt Kommanditgesellschaft som en utländsk juridisk person då rekvisiten härför ansågs uppfyllda, trots att det enligt tysk rätt inte är en juridisk person (RÅ 1997 ref. 36).

Beskattning

En utländsk juridisk person är begränsat skattskyldig och är skattskyldig för sådana inkomster som anges i 6 kap. 11 § IL, se avsnitt 11.7. Beskattningen sker i enlighet med de regler som gäller för juridiska personer om inte annat direkt framgår av lagtexten eller dess sammanhang.

Tre kategorier som kräver att fråga är om en utländsk juridisk person

I IL finns särskilda skatteregler för vissa typer av utländska juridiska personer. För att någon av följande tre kategorier ska kunna bli aktuell krävs att det är fråga om en utländsk juridisk person

- utländskt bolag,
- i utlandet delägarbeskattad juridisk person, samt
- utländsk juridisk person med lågbeskattade inkomster.

Vilka skatteregler som blir tillämpliga är beroende av vilken kategori det blir fråga om, se avsnitt 46.3–46.5.

Utländska skadeförsäkringsföretag och utländsk tjänstepensionsverksamhet

Bestämmelserna om utländska juridiska personer ska även tillämpas på utländska associationer som bedriver verksamhet avseende skadeförsäkring genom en sådan generalrepresentation som avses i 1 kap. 12 § lagen (1998:293) om utländska försäkringsgivares och tjänstepensionsinstituts verksamhet i Sverige (LUFV), eller som bedriver tjänstepensionsverksamhet i Sverige enligt LUFV. Detta gäller även om förutsättningarna för utländsk juridisk person inte är uppfyllda (6 kap. 8 § andra stycket IL).

Utländska försäkringsföretag, skadeförsäkringsföretag och tjänstepensionsinstitut som bedriver verksamhet i Sverige bedöms bara med hänsyn till den verksamhet som de bedriver från fast driftställe här (39 kap. 2 och 13 a §§ IL). I 39 kap. IL finns en del särskilda bestämmelser för bl.a. utländska tjänstepensionsinstitut.

Utländskt företag men inte utländsk juridisk person

Uppfyller ett utländskt företag inte kriterierna för en utländsk juridisk person enligt 6 kap. 8 § IL är det utländska företaget normalt att se som ett enkelt bolag. Detta innebär t.ex. att

- varje delägar äger en andel i alla tillgångar och skulder
- varje delägar beskattas för sin andel av verksamhetens resultat – ingen gemensam beräkning sker på bolagsnivå.

46.3 Utländskt bolag

**Eget skattesubjekt
i hemviststaten**

Begreppet utländskt bolag har förbehållits sådana utländska juridiska personer hos vilka någon löpande beskattning av delägarna inte kommer i fråga i det land där bolaget är hemmahörande. Ett utländskt bolag är således alltid ett skattesubjekt i hemstaten och en i Sverige hemmahörande delägare beskattas endast för vad bolaget faktiskt delar ut.

**Definition
– likartad
beskattning**

Som huvudregel gäller vidare att den utländska juridiska personen i sin hemviststat ska vara föremål för en beskattning som är likartad den som gäller för svenska aktiebolag för att fråga ska vara om ett utländskt bolag (2 kap. 5 a § första stycket IL). För att beskattningen ska vara likartad den som träffar svenska aktiebolag krävs att fråga är om en direkt skatt på inkomst. Det får således inte vara fråga om en omsättningsskatt, skatt på transaktioner eller en fast årlig avgift. Det är inte den nominella skattesatsen utan det faktiska skatteuttaget som är avgörande för bedömningen. Den faktiska beskattningen behöver inte i alla lägen motsvara den svenska. Om en utländsk juridisk person på grund av regler om förlustutjämning inte erlagt skatt ett visst år utesluter detta i sig inte att beskattningen kan vara likartad. Föreligger däremot generell skattebefrielse för vissa juridiska personer eller en längre tids skattelättnad i t.ex. investeringsfrämjande syfte är kravet på likartad beskattning inte uppfyllt. Under alla förhållanden får de utländska beskattningsreglerna generellt sett inte vara avsevärt mycket förmånligare än de svenska. Lagstiftningen har sin udd riktad mot s.k. skatteparadis, där beskattningen vanligen avviker avsevärt från vad som gäller för svenska aktiebolag. Uttrycket likartad beskattning innebär ett något generösare synsätt på skattenivån än uttrycket jämförlig beskattning. Med likartad beskattning brukar ofta uppfattas att den utländska juridiska personen belastas med en skatt på i vart fall 10 % beräknat på ett motsvarande underlag som gäller för svenska aktiebolag (prop. 2000/01:22 s. 62). Vad gäller begreppet jämförlig beskattning anser Skatteverket att det ska vara samma nivå som gränsen för CFC-beskattning. Det innebär för närvarande en skatt på 14,5 % eller mer på ett underlag beräknat enligt svenska regler för ett svenskt företag med motsvarande inkomster som inte är en kooperativ förening (Skatteverket 2011-06-29, dnr 131 476530-11/111).

**– omfattas av
skatteavtal**

Även en utländsk juridisk person hemmahörande i en stat, med vilken Sverige har ingått ett skatteavtal, anses alltid som ett

utländskt bolag om den juridiska personen är skattskyldig till inkomstskatt och omfattas av avtalets regler om begränsning av beskattningsrätten samt har hemvist där enligt avtalet (2 kap. 5 a § andra stycket IL). Det ska vara fråga om ett s.k. fullständigt skatteavtal, dvs. inte ett avtal som enbart reglerar exempelvis luftfartstrafik. Den utländska associationen ska också omfattas av skatteavtalets regler. I några skatteavtal omfattas inte vissa företagsformer eller verksamheter. Ett exempel på detta är punkterna 1 och 2 i protokollet till skatteavtalet med Luxemburg (SFS 1996:1510) som undantar vissa holding- och offshorebolag från tillämpning av avtalet och därigenom dess beskattningsregler. Ett annat exempel är skatteavtalet med Barbados (SFS 1991:1510) där artikel 24 (Begränsning av förmåner) undantar vissa tredjelandskontrollerade bolag samt offshorebolag. För att bestämmelsen ska vara tillämplig krävs vidare att den juridiska personen har hemvist i den andra avtalsslutande staten vilket innebär att personen ska betraktas som obegränsat skattskyldig där och inte endast skattskyldig på grund av att viss inkomst har källa där.

Utländska stater

Bestämmelserna om utländska bolag ska tillämpas även på utländska stater och menigheter (6 kap. 9 § IL).

Utländska dödsbon

Även på s.k. utländska dödsbon (dödsbo efter en person som vid sin död var begränsat skattskyldig) tillämpas bestämmelserna om utländska bolag för senare beskattningsår än dödsåret (4 kap. 3 § IL). För mer information om beskattning av utländska dödsbon se avsnitt 88.14.

Betydelse vid beskattningen

Några särskilda beskattningsregler för utländska bolag finns inte utan de beskattas i enlighet med de regler som gäller för juridiska personer om inte annat direkt framgår av lagtexten eller dess sammanhang. Däremot finns det flera bestämmelser i IL som bara gäller om den utländska juridiska personen är ett utländskt bolag, se t.ex. definitionen av företag i bestämmelserna om underprisöverlåtelser i 23 kap. 4 § IL och verksamhetsavyttringar i 38 kap. 3 § IL, definitionen av ägarföretag i bestämmelserna om näringsbetingade andelar i 24 kap. 13 § och motsvarigheten till ett svenskt företag i koncernbidragsbestämmelserna i 35 kap. 2 a § IL.

46.4 I utlandet delägarbeskattad juridisk person

Definition

Med en i utlandet delägarbeskattad juridisk person avses en utländsk juridisk person vars inkomster beskattas hos delägarna enligt den interna lagstiftningen i den stat där den utländska juridiska personen hör hemma (5 kap. 2 a § IL). Det krävs emellertid inte att den eventuella svenska delägaren faktiskt har beskattats i den utländska juridiska personens hemland.

Obegränsat skattskyldig delägare

Är en delägare, i en i utlandet delägarbeskattad juridisk person, obegränsat skattskyldig här beskattas denne delägare för den i utlandet delägarbeskattade juridiska personens inkomster (5 kap. 2 a § IL). Detta gäller såväl för fysiska som juridiska delägare. Bestämmelsen tar bara sikte på delägare som är skattskyldiga.

Delägaren beskattas för så stort belopp som motsvarar hans andel av den i utlandet delägarbeskattade juridiska personens inkomst, oavsett om beloppet tagits ut ur företaget eller ej (5 kap. 3 § IL). Inkomsten hos den utländska associationen ska beräknas enligt svenska regler på samma sätt som sker beträffande övrig skattepliktig inkomst här i landet. Regler som uttryckligen avser svenska handelsbolag är emellertid inte tillämpliga på i utlandet delägarbeskattade juridiska personer.

Med hänsyn till etableringsfriheten anser Skatteverket att en i Sverige obegränsat skattskyldig fysisk person, som är andelsägare med bestämmande inflytande i en delägarbeskattad juridisk person hemmahörande i en annan stat inom EES, kan få göra avdrag för belopp som sätts av till periodiseringsfond och till expansionsfond samt får tillämpa reglerna om räntefördelning. Kapitalunderlag för expansionsfond och räntefördelning bör beräknas som för delägare i svenska handelsbolag. Vad gäller avsättning till periodiseringsfond ska motsvarande avdrag göras i räkenskaperna (Skatteverket 2010-02-08, dnr 131 46977-10/111).

Utdelning

Har delägaren beskattats för sin del av den löpande vinsten ska någon beskattning av därefter utdelade vinstmedel inte ske (42 kap. 22 § IL).

Underskott – delägaren är en juridisk person

Underskott i en i utlandet delägarbeskattad juridisk person får, när delägaren är en juridisk person, bara dras av om den utländska juridiska personen hör hemma i en stat inom EES

eller i ett område som anges i bilaga 39 a IL och inte omfattas av de undantag som anges där (14 kap. 11 § IL). Underskott som inte har kunnat dras av får rullas vidare till nästa år och dras av mot överskott i den utländska juridiska personen. Se även avsnitt 43.2.1.

För information om indelning i näringsverksamheter och konsekvenser av denna indelning se avsnitt 51.4.

**Begränsat
skattskyldig
delägare**

Begränsat skattskyldiga delägare är däremot inte skattskyldiga för sin del av inkomsterna även om den i utlandet delägarbeskattade juridiska personen har inkomster i Sverige. I stället beskattas den i utlandet delägarbeskattade juridiska personen för den del av inkomsten från t.ex. ett fast driftställe i Sverige som är hänförlig till begränsat skattskyldiga delägare (6 kap. 7 och 11 §§ IL).

**Avyttring av andel
– delägaren
obegränsat
skattskyldig**

Det är inte specifikt reglerat vilka bestämmelser som är tillämpliga när en andel i en i utlandet delägarbeskattad juridisk person avyttras av en delägare som är obegränsat skattskyldig. Av rättspraxis följer att bestämmelserna om andra tillgångar i 52 kap. IL ska tillämpas när fråga är om en utländsk handelsbolagsliknande association (RÅ 1997 ref. 36).

Skatteverket har tagit ställning till vilka bestämmelser som ska tillämpas när en obegränsat skattskyldig fysisk person avyttrar en andel i en i utlandet delägarbeskattad juridisk person. Nedan följer en kort redogörelse av detta (Skatteverket 2011-03-28, dnr 131 138983-11/111).

Avyttrar en obegränsat skattskyldig fysisk person en andel i en i utlandet delägarbeskattad juridisk person ska kapitalvinst/-förlust beräknas enligt bestämmelserna i 52 kap. IL. Omkostnadsbeloppet ska då beräknas till summan av anskaffningsutgiften för andelen ökad med eventuella förbättringsutgifter. Skattemässig justering av kapitalförlust kan komma i fråga beroende på omständigheterna i varje enskilt fall.

Är den i utlandet delägarbeskattade juridiska personen hemmahörande i stat inom EES får omkostnadsbeloppet beräknas på samma sätt som för andelar i ett svenskt handelsbolag. Hur omkostnadsbeloppet beräknas för andelar i ett svenskt handelsbolag se avsnitt 36.7.

46.5 Utländsk juridisk person med lågbeskattade inkomster

CFC-regler	Särskilda bestämmelser för delägare i vissa utländska juridiska personer finns i 39 a kap. IL. Ofta kallas reglerna för CFC-regler där förkortningen CFC står för Controlled Foreign Company/Corporation.
Innebörden	CFC-reglerna innebär att delägare i utländska juridiska personer med lågbeskattade inkomster beskattas för sin andel av den utländska juridiska personens överskott. I utlandet delägarbeskattade juridiska personer omfattas inte av reglerna (39 a kap. 1 § första stycket IL).
Delägare som omfattas	Med delägare i en utländsk juridisk person avses i detta sammanhang en skattskyldig fysisk eller juridisk person som – tillsammans med personer i intressegemenskap – direkt eller indirekt genom andra utländska juridiska personer innehar eller kontrollerar minst 25 % av den utländska juridiska personens kapital eller röster vid utgången av delägarrens beskattningsår (39 a kap. 2 § första stycket IL). Alla former av kontroll som innebär ett reellt inflytande på företagets agerande omfattas av bestämmelserna. Det innebär att utöver den kontroll som ett direkt eller indirekt ägande (inklusive bulvanförhållanden) i allmänhet medför kan även andra former av faktiskt inflytande omfattas, t.ex. sådan kontroll som kan följa vid lån. Även det förhållandet att ett företag som äger aktier eller andelar i en juridisk person har rätt att ensamt utöva ett bestämmande inflytande över denna på grund av olika avtalsförhållanden med den juridiska personen eller på grund av föreskrift i dess bolagsordning, bolagsavtal eller därmed jämförliga stadgar omfattas. Däremot torde en panthavare inte anses som innehavare. Skatteverket anser att om en utländsk juridisk person, enligt lagstiftningen i det land den hör hemma, motsvarar det som enligt svensk lagstiftning är ett aktiebolag eller en ekonomisk förening kan den utländska juridiska personen vara ett fåmansföretag. Härav följer att även ett CFC-bolag kan vara ett fåmansföretag. Är villkoren i 57 kap. IL uppfyllda kan kapitalvinst och utdelning från sådana andelar beskattas i tjänst. Till den del delägaren har beskattat för överskottet i CFC-bolagets verksamhet beskattas inte lämnad utdelning (Skatteverket 2007-04-05, dnr 131 159250-07/111).

Begränsat skattskyldiga delägare omfattas bara av reglerna om andelarna är knutna till ett fast driftställe i Sverige (39 a kap. 2 § andra stycket IL). Innehav av andelar i en utländsk juridisk person genom svenska handelsbolag likställs med direkt innehav (39 a kap. 2 § tredje stycket IL).

**Intresse-
gemenskap**

Följande personer anses vara i intressegemenskap med varandra

- personerna är moderföretag och dotterföretag eller står under i huvudsak gemensam ledning,
- personerna är juridiska personer och den ena personen direkt eller indirekt innehar eller kontrollerar minst 50 % av kapitalet eller rösterna i den andra personen,
- den ena personen är en fysisk person och den andra en juridisk person vars kapital eller röster direkt eller indirekt innehas eller kontrolleras till minst 50 % av den fysiska personen, eller
- personerna är närstående.

Vid bedömning av om personerna står under gemensam ledning ska närstående personer anses utöva ett gemensamt inflytande. Om en fysisk person är i intressegemenskap med en juridisk person ska även närstående till den fysiska personen anses vara i intressegemenskap med den juridiska personen (39 a kap. 3 § IL).

**Beräkning av
andelsinnehav**

Vid indirekta innehav eller vid innehav genom ett svenskt handelsbolag eller en i utlandet delägarbeskattad juridisk person ska andelen av kapitalet respektive rösterna beräknas på följande sätt:

– kapitalandel

Andelen av kapitalet utgörs av produkten av kapitalandelarna i varje led av ägarkedjan (39 a kap. 4 § IL).

Exempel

En obegränsat skattskyldig person, A, innehar 50 % av andelarna i en utländsk juridisk person, B, som i sin tur äger 60 % av andelarna i en utländsk juridisk person med lågbeskattade inkomster, C. A:s kapitalandel i C uppgår till 30 % ($0,5 \times 0,6$). Denna andel överstiger 25 % vilket innebär att reglerna blir tillämpliga.

– röstandel

Andelen av rösterna bestäms med utgångspunkt i den lägsta röstandelen som förekommer i något led av ägarkedjan (39 a kap. 4 § IL).

Exempel

En obegränsat skattskyldig person, A, innehar 30 % av rösterna i en utländsk juridisk person, B, som i sin tur innehar 50 % av rösterna i en utländsk juridisk person med lågbeskattade inkomster, C. A:s andel av rösterna i C uppgår då till 30 %, motsvarande A:s andel av rösterna i B. Denna andel överstiger 25 % vilket innebär att reglerna blir tillämpliga.

Lågbeskattade inkomster
– huvudregel

Som huvudregel anges att nettoinkomsten hos en utländsk juridisk person ska anses lågbeskattad om den inte beskattats alls eller beskattats lindrigare än den beskattning som skulle ha skett i Sverige om 55 % av nettoinkomsten hos den utländska juridiska personen utgjort överskott av näringsverksamhet för ett svenskt aktiebolag som bedriver motsvarande verksamhet i Sverige. Med den nuvarande svenska skattesatsen på 26,3 % innebär det en beskattningsnivå på 14,5 %. Det är bara sådana utländska juridiska personer som har en positiv nettoinkomst som kan ha lågbeskattade inkomster (39 a kap. 5 § IL).

Vid prövningen av om en utländsk juridisk person är lågbeskattad ska nettoinkomsten beräknas enligt de regler som skulle ha gällt om fråga hade varit om ett svenskt aktiebolag, annat än investmentbolag, som bedrivit den aktuella verksamheten i Sverige. Det innebär t.ex. att reglerna om skattefria utdelningar och kapitalvinster blir tillämpliga om förutsättningarna för detta i övrigt är uppfyllda. Vissa undantag från det nu sagda ska dock göras enligt följande:

- inkomster som den utländska juridiska personen beskattas för i Sverige med stöd av andra bestämmelser i IL än CFC-reglerna ska inte räknas in i underlaget, t.ex. inkomst från fast driftställe och royalty från näringsverksamhet med fast driftställe i Sverige (39 a kap. 5 § IL). För inkomst av näringsverksamhet från fast driftställe och fastighet i Sverige samt royalty som kommer från en näringsverksamhet med fast driftställe här beskattas CFC-bolaget själv (6 kap. 11 § IL),
- avdrag ska inte göras för avsättning till periodiseringsfond (39 a kap. 6 § 1 IL), och
- avdrag får inte göras för allmän skatt till utländsk stat (16 kap. 19 § andra stycket IL).

Däremot får

- bestämmelserna om räkenskapsenlig avskrivning tillämpas även om kravet på koppling till räkenskaperna inte är uppfyllt (18 kap. 14 § andra stycket IL), och
- avdrag för underskott som uppkommit i verksamheten under de tre närmast föregående åren göras om delägaren var delägare vid utgången av respektive beskattningsår (39 a kap. 6 § 2 IL).

Av förarbetena framgår att underskott ska beräknas på samma sätt som överskott (prop. 2003/04:10 s. 128). Uttalas inget särskilt ska överskott beräknas enligt de regler som gäller för aktiebolag (39 a kap. 10 § första stycket IL). Några särskilda bestämmelser om hur underskott ska beräknas finns inte i 39 a kap. IL, varför beräkningen ska göras i enlighet med det som gäller för aktiebolag. Med underskott avses därmed underskott som regleras i 40 kap. IL och det är för dessa underskott som avdragsperioden är begränsad till tre år i CFC-reglerna (39 a kap. 6 § 2 och 13 § andra stycket IL). Däremot finns ingen tidsbegränsning vad gäller t.ex. kapitalförluster på delägarrrätter. Dessa kapitalförluster får bara kvittas mot kapitalvinster på delägarrrätter och kapitalförluster som inte kan dras av ett år anses som en ny kapitalförlust nästa år, dvs. förlusterna hamnar i aktiefällan (48 kap. 26 § IL).

Skattemässiga anskaffningsvärden och anskaffningsutgifter beräknas med stöd av bestämmelserna om beskattningsinträde i 20 a kap. IL, se avsnitt 52. Härutöver gäller att om det i en bestämmelse i IL ställs krav på skattskyldighet i Sverige, ska en utländsk juridisk person inte anses uppfylla detta krav (39 a kap. 6 § IL samt 39 a kap. 10 § första stycket IL). Detta innebär att reglerna om underprisöverlåtelser i 23 kap. IL, öppna koncernbidrag i 35 kap. IL etc. inte är tillämpliga vid beräkning av om en utländsk juridisk persons nettoinkomst är lågbeskattad eller inte.

Vid beräkningen av om inkomsten är lågbeskattad ska även inkomst som motsvarar ägda andelar i en i utlandet delägarbeskattad juridisk person ingå (39 a kap. 10 § andra stycket IL).

Högsta förvaltningsdomstolen har ansett att det saknas utrymme att vid beskattningsinträdet beakta obeskattade reserver. Inkomstberäkningen ska därför inte påverkas av något ingående värde som är hänförlig till obeskattad reserv (RÅ 2008 not. 61).

– kompletteringsregel I

Enligt kompletteringsregeln ska nettoinkomsten aldrig anses lågbeskattad om den utländska juridiska personen hör hemma och är skattskyldig i en stat eller en jurisdiktion som räknas upp i en särskild lista (bilaga 39 a IL) om inte inkomsten uttryckligen undantagits (39 a kap. 7 § första stycket IL). Flerstatet stater, både med vilka Sverige har skatteavtal och med vilka Sverige saknar sådana avtal, finns upptagna på denna lista. I förhållande till stater med vilka Sverige har fullständiga skatteavtal är kompletteringsregeln bara tillämplig på sådana inkomster som omfattas av avtalets regler om begränsning av beskattningsrätten (39 a kap. 7 § tredje stycket IL). Exempel på bestämmelser som begränsar kompletteringsregelns tillämpningsområde är protokollet till skatteavtalet med Luxemburg (SFS 1996:1510), skriftväxlingen i skatteavtalet mellan Sverige och Malaysia (SFS 2004:874), artikel 24 i skatteavtalet med Barbados (SFS 1991:1510) och artikel 26 i skatteavtalet med Malta (SFS 1995:1504).

Det ställs inget krav på var verksamheten ska bedrivas, bara att den utländska juridiska personen hör hemma och är skattskyldig till inkomstskatt i ett område som omfattas av listan. Skatterättsnämnden har i ett förhandsbesked ansett att det inte heller ställs något krav på att personen faktiskt betalar skatt (SRN 2004-12-22). Det kan vara fallet om personen bedriver skattemässigt gynnad verksamhet som inte undantagits i listan.

Listan är geografiskt indelad och är uppdelad på fem världsdelar, nämligen Afrika, Amerika, Asien, Europa och Oceanien. Nord- och Sydamerika behandlas som en världsdel. Under respektive världsdel redovisas de stater eller del av stater som geografiskt är belägna där. Exempelvis återfinns EU-landet Cypern under Asien. Om en stat är belägen i två världsdelar krävs att respektive del finns angiven under de olika världsdelarna för att landet i sin helhet ska omfattas av listan. Turkiet finns med såväl under Europa som Asien och USA under Amerika samt – såvitt avser delstaten Hawaii – Oceanien.

För Afrika, Asien och Europa anges i listan de stater som helt eller delvis inte omfattas av kompletteringsregeln. Det markerar genom att staten i fråga, eller vissa inkomster som företag hemmahörande där förvärvar, undantas från kompletteringsregelns tillämpningsområde. För Amerika och Oceanien räknas i stället de stater upp i listan som omfattas av kompletteringsregeln. För några av dessa stater undantas vissa inkomster från kompletteringsregeln. Anledningen till att man valt att i vissa fall räkna upp de stater som omfattas och i andra fall de stater

som inte omfattas är att listan därigenom blivit kortare och mera överskådlig. Ett stort antal mindre stater – främst i Karibien och Oceanien – har helt lämnats utanför listan, likaså världsdelen Antarktis. Dessa områden omfattas därför inte av kompletteringsregeln utan i stället får huvudregeln användas.

För vissa stater har inkomster från viss verksamhet undantagits från kompletteringsregelns tillämpningsområde. Dit hör exempelvis

- inkomst som inte beskattas i landet i fråga med den normala inkomstskatten där,
- inkomst som inte beskattas i landet i fråga därför att den inte anses härröra därifrån samt
- bank- och finansieringsrörelse, annan finansiell verksamhet och försäkringsverksamhet.

När det gäller företag hemmahörande i en stat inom EES avses uttrycken *inkomst från bank- och finansieringsrörelse och annan finansiell verksamhet* samt *inkomst från försäkringsverksamhet* i bilaga 39 a IL endast koncernintern finansierings- och försäkringsverksamhet (39 a kap. 7 § IL). Skatterättsnämnden har i två förhandsbesked ansett att upplåtelse av varumärken och licensrättigheter utgör annan finansiell verksamhet (SRN 2005-07-08). Högsta förvaltningsdomstolen ändrade förhandsbeskeden och konstaterade att så inte var fallet. Fråga i målet var i första hand om hanteringen av varumärken och upplåtelsen av licensrättigheter ska anses som finansiell verksamhet enligt bilaga 39 a IL. En förutsättning för att en verksamhet ska kunna anses utgöra eller ingå i en finansiell verksamhet är enligt Högsta förvaltningsdomstolen att det förekommer finansiella inslag av mer påtagligt slag (RÅ 2008 ref. 11 I och II). Högsta förvaltningsdomstolen har däremot ansett verksamhet inriktad på förvärv av fordringar och betalning för dessa utgöra sådan finansiell verksamhet som avses i bilaga 39 a IL (RÅ 2008 not. 59).

– kompletteringsregel II

Ytterligare en kompletteringsregel finns. Denna regel innebär att även om nettoinkomsten enligt huvudregeln är lågbeskattad och inte undantagen enligt kompletteringsregel I ska den ändå inte anses lågbeskattad om den utländska juridiska personen hör hemma inom EES och om den i hemstaten utgör en verklig etablering från vilken en affärsmässig verksamhet bedrivs (39 a kap. 7 a § IL). Vid prövningen ska särskilt beaktas om den utländska juridiska personen har egna resurser i hemstaten

i form av lokaler och utrustning i den utsträckning som är nödvändig för dess verksamhet. I normalfallet krävs exempelvis ett kontor och viss kontorsutrustning för att verksamhet ska kunna bedrivas. Något krav på att lokalen ska vara ägd finns inte. Syftet är bl.a. att särskilja företag, i vilka den utländska juridiska personen i princip bara innehar en postbox i etableringsstaten (brevlådeföretag), från verkliga etableringar. Vidare ska särskilt beaktas om den utländska juridiska personen har egna resurser i hemstaten i form av personal med den kompetens som är nödvändig för att självständigt bedriva verksamheten. Den utländska juridiska personen ska förfoga över sådan personal, då verksamheten ska bedrivas i egen regi. Slutligen ska särskilt beaktas om den utländska juridiska personen självständigt fattar beslut i den löpande verksamheten. Att ägarna, genom styrelsen eller stämman för den utländska juridiska personen, beslutar om allmänt hållna riktlinjer och anvisningar riktade till personalen bör normalt inte påverka bedömningen av om en verklig etablering föreligger. Däremot kan det få betydelse för helhetsbedömningen om det finns inskränkningar i personalens behörighet att företräda den utländska juridiska personen i förhållande till tredje man. En sådan inskränkning kan t.ex. bestå i att personalen, enligt de riktlinjer som tredje man har fått del av, har en påtagligt begränsad rätt att besluta i frågor som ligger inom den löpande verksamheten.

Bakgrunden till kompletteringsregel II är utgången i en dom i EU-domstolen. Av domen framgår att inom EES kan CFC-regler bara tillämpas på rent konstlade upplägg som sker i syfte att undvika den nationella skatt som normalt ska betalas och att den skattskyldige ska ges möjlighet att visa huruvida verksamheten i den utländska juridiska personen utgör en faktisk verksamhet (C-196/04, Cadbury Schweppes).

**Förenlighet med
skatteavtal och
EUF-fördraget**

Högsta förvaltningsdomstolen har i ett par avgöranden tillämpat CFC-reglerna oberoende av innehållet i skatteavtalet med Schweiz, samt även kommit fram till att reglerna är förenliga med EUF-fördragets regler om fria kapitalrörelser i förhållande till tredjeland (RÅ 2008 ref. 24 och RÅ 2008 not. 61).

Rederiverksamhet

Inkomster hos en utländsk juridisk person som härrör från internationell rederiverksamhet är undantagna från CFC-reglernas tillämpning (39 a kap. 8 § IL). En förutsättning härför är att delägaren, eller annan juridisk person som hör hemma inom EES och med vilken delägaren befinner sig i intresse-

gemenskap, bedriver rederiverksamhet. Skatterättsnämnden har ansett att en utländsk juridisk person bedriver internationell rederiverksamhet när den hyrt ut fartyg utan besättning (bareboat charter) till det svenska moderbolaget i koncernen (SRN 2005-07-04). Skatterättsnämndens bedömning överensstämmer med Skatteverkets, varför förhandsbeskedet inte har överklagats.

Filialregel

Om en utländsk juridisk person har ett fast driftställe i en annan stat än den där personen hör hemma ska detta fasta driftställe i vissa fall behandlas som en självständig juridisk person (39 a kap. 9 § första stycket IL). Detta är fallet om det fasta driftställets resultat inte beskattas i den stat där den utländska juridiska personen hör hemma. Konsekvenserna av att det fasta driftstället är att betrakta som en självständig juridisk person är att en separat prövning av om CFC-beskattning ska ske kommer att göras för denna person och de inkomster som är hänförliga till det fasta driftstället. Bedömningen av om ett fast driftställe föreligger ska ske med utgångspunkt i bestämmelserna i 2 kap. 29 § IL.

Om ett fast driftställe ska anses utgöra en självständig juridisk person ska denna person anses höra hemma i den stat eller jurisdiktion där det fasta driftstället finns (39 a kap. 9 § andra stycket IL).

För att förhindra att en utländsk juridisk person i en stat utanför EES, genom att etablera ett fast driftställe i en stat inom EES, ska kunna komma i åtnjutande av undantagsbestämmelser som finns i 39 a kap. 7 § andra stycket respektive 8 § IL så gäller inte filialregeln vid tillämpningen av nämnda lagrum (39 a kap. 9 § tredje stycket IL).

Delägarrens beskattning för överskottet av lågbeskattade inkomster

Delägaren är skattskyldig för så stor andel av överskottet av den lågbeskattade inkomsten som motsvarar hans andel av den utländska juridiska personens kapital (39 a kap. 13 § IL). Vid bedömningen av vem som anses som delägare i ett CFC-bolag är det förhållandena vid utgången av delägarrens beskattningsår som är avgörande. Någon bestämmelse som innebär att hänsyn ska tas till att personen inte uppfyllt kriterierna för att anses som delägare enligt CFC-reglerna under hela beskattningsåret finns inte. Det är således den som anses som delägare enligt 39 a kap. 2 § IL som är skattskyldig för hela sin andel av överskottet i CFC-bolaget och någon proportionering ska inte göras även om ägarförhållandena ändrats under året. Delägare som är en fysisk person ska ta upp sin andel av den juridiska personens alla inkomster och utgifter i inkomstslaget

näringsverksamhet (13 kap. 12 § IL). Det innebär att t.ex. kapitalvinster och förluster vid avyttring av näringsfastigheter räknas till inkomstslaget näringsverksamhet och inte kapital.

Beräkning av överskottet av lågbeskattade inkomster är densamma som när man bedömer om den utländska juridiska personens inkomst är lågbeskattad eller inte (39 a kap. 13 § IL). Ett undantag härifrån är att delägaren får göra avdrag för avsättning till periodiseringsfond (30 kap. 2 § andra stycket IL). Vidare får delägaren bara göra avdrag för det underskott som drogs av när prövningen gjordes om inkomsten var lågbeskattad (39 a kap. 13 § andra stycket IL).

**Återföring av
periodiseringsfond**

Om delägaren inte längre ska CFC-beskattas ska gjorda avdrag för avsättning till periodiseringsfond återföras (30 kap. 10 a § IL). Det gäller även när skattskyldigheten upphör på grund av att den utländska juridiska personen har ett underskott. I så fall får dock den del av underskottet som belöper på delägaren kvittas mot återföringarna så att endast mellanskillnaden tas upp. Om delägaren kvittat bort återföringen av avsättningarna får underskottet inte utnyttjas mot överskott ett senare år. Om den utländska juridiska personen det följande beskattningsåret får ett överskott kommer delägaren åter att CFC-beskattas för inkomsten. Då finns möjlighet för delägaren att genom omprövning begära att fonderna helt eller delvis inte ska återföras. En sådan omprövning kan göras först efter det att taxeringsbeslut om CFC-beskattningsår har fattats för det följande året. Det finns möjlighet att få anstånd med inbetalningen av den skatt som belöper på återföringarna (63 kap. 4 § SFL).

**Ej uttags-
beskattning**

Uttagsbeskattning ska inte ske om skattskyldigheten upphör för en andel i ett CFC-bolag (22 kap. 13 § IL).

Beskattningsår

CFC-bolagets beskattningsår ska vara den period för vilken beskattning sker enligt lagstiftningen i den stat där CFC-bolaget hör hemma. Saknas sådan period ska i stället räkenskapsåret i den staten räknas som beskattningsår (39 a kap. 12 § IL). Delägaren ska ta upp sin andel av överskottet i CFC-bolaget vid den taxering då CFC-bolaget hade taxerats om det hade varit skattskyldigt i Sverige (39 a kap. 13 § tredje stycket IL). För resultatberäkningen ska det på grundval av den utländska juridiska personens räkenskaper upprättas en resultaträkning och en balansräkning. Dessa ska upprättas i samma valuta som räkenskaperna förs i och ska fogas till självdeklarationen (3 kap. 9 b § LSK).

Om resultat- och balansräkningarna har lämnats i utländsk valuta ska de räknas om enligt principerna i lagen (2000:46) om omräkningsförfarande vid beskattningen för företag som har sin redovisning i euro, m.m. (3 kap. 9 c § LSK). Om detta inte är möjligt ska omräkning ske på annat lämpligt sätt.

I 4 kap. AvrL finns bestämmelser om rätt till nedsättning av statlig och kommunal inkomstskatt på utländska lågbeskattade inkomster, se vidare avsnitt 5.6.5.

**Utdelning från
CFC-bolag**

Har delägaren beskattats för sin del av den löpande vinsten ska någon beskattning inte ske om motsvarande vinstmedel delas ut (42 kap. 22 § IL).

47 Europeiska företagsformer

47.1 Inledning

Inom EU finns fyra olika överstatliga företagsformer. De har skapats för att underlätta gränsöverskridande samverkan mellan företag inom unionen. I avsnitten nedan lämnas en närmare redogörelse för de olika typerna av associationer.

47.2 Europeisk ekonomisk intressegruppering (EEIG)

Civilrätt

Företagsformen europeisk ekonomisk intressegruppering (EEIG) syftar till att förverkliga den inre marknaden genom att underlätta för fysiska personer, bolag och andra rättsliga enheter att kunna samarbeta över gränserna. Grupperingarna styrs i första hand av rådets förordning (EEG) nr 2137/85. I Sverige regleras sådan verksamhet genom lagen (1994:1927) om europeiska ekonomiska intressegrupperingar.

En gruppering har stora likheter med ett svenskt handelsbolag med den stora skillnaden att medlemmarna måste komma från minst två EES-stater. De som avser att bilda en gruppering ska ingå ett avtal och låta registrera grupperingen där den har sitt säte. En gruppering kan ha sitt säte i en medlemsstat och sitt huvudkontor eller avdelningskontor i en annan medlemsstat. Den ska i sådant fall registreras där kontoret är beläget. Registreringsmyndighet i Sverige är Bolagsverket.

Grupperingen behöver inte ha något eget kapital. Medlemmarna har ett tvingande obegränsat solidariskt ansvar för grupperingens skulder. Ändamålet med en grupperings verksamhet ska vara att underlätta och utveckla medlemmarnas ekonomiska verksamhet och inte att skapa vinst för grupperingen som sådan. Det är dock möjligt att grupperingen går med vinst.

Varje medlemsstat bestämmer själv om grupperingen ska ha status som juridisk person, vilket är fallet i Sverige. Gruppe-

ringen har rättskapacitet, dvs. den kan ha rättigheter och skyldigheter, från dagen för registrering. Grupperingar har två obligatoriska organ, medlemmarna och företagsledaren. Medlemmarna är grupperingens högsta organ som kan fatta alla beslut som syftar till att förverkliga ändamålet för grupperingen. Medlemmarna kan ge direktiv till andra organ och befattningshavare. Företagsledaren kan vara en eller flera fysiska personer. Denne eller dessa företräder grupperingen mot tredje man.

En gruppering avvecklas genom att den likvideras. Den behåller sin rättskapacitet till dess likvidationen är avslutad.

Beskattning

I inkomstskattehänseende gäller att en gruppering inte själv är skattskyldig för sina inkomster. Inkomsterna ska i stället beskattas hos delägarna. Bestämmelserna i IL om svenska handelsbolag samt om delägare och andelar i dem, gäller vid beskattningen också i fråga om grupperingar samt för delägare respektive andelar i dem (5 kap. 2 § IL). Detta innebär bl.a. att bestämmelserna om fåmanshandelsbolag och delägare i sådana är tillämpliga på grupperingar och medlemmar i grupperingar samt att 50 kap. IL om beräkning av kapitalvinst vid avyttring av andel i handelsbolag blir tillämpligt vid avyttring av andel i en gruppering. Reglerna om räntefördelning och expansionsfond ska däremot inte tillämpas på verksamhet som bedrivs av en gruppering (33 kap. 1 § andra stycket IL respektive 34 kap. 1 § andra stycket IL).

Bestämmelserna i SBL om handelsbolag gäller, om inte annat föreskrivs, även för grupperingar (1 kap. 5 § SBL). Grupperingar är normalt inte deklarationsskyldiga eftersom de inte utgör skattesubjekt vid inkomstbeskattningen. Av förenklingsskäl behandlas grupperingar som skattesubjekt såvitt avser fastighetsskatt, avkastningsskatt på pensionsmedel och särskild löneskatt på pensionskostnader. I detta avseende är grupperingar deklarationsskyldiga (2 kap. 7 § 4 LSK). Grupperingar ska lämna uppgifter till ledning för delägarnas taxering (3 kap. 24 § LSK jämfört med 3 kap. 18–19 a §§ LSK).

47.3 Europeisk gruppering för territoriellt samarbete (EGTS)

Civilrätt

En europeisk gruppering för territoriellt samarbete (EGTS) är en juridisk person med syfte att underlätta och främja gränsöverskridande, transnationellt och/eller interregionalt samarbete mellan EU:s medlemsstater i syfte att stärka den

ekonomiska och sociala sammanhållningen. Grupperingen styrs av rådets förordning (EG) nr 1082/2006 och i Sverige av lagen (2009:704) om europeiska grupperingar för territoriellt samarbete m.m.

En gruppering ska bestå av medlemmar som finns på minst två medlemsstaters territorier. Medlemmarna i en gruppering kan verka på områden som geografiskt gränsar till varandra, men även medlemmar på områden som inte angränsar till varandra kan delta i en gruppering. Medlemmarna i en gruppering kan bestå av dels medlemsstater och regionala eller lokala myndigheter, dels organ som regleras av offentlig rätt i enlighet med bestämmelser i EU-direktivet om samordning av förfarandena vid offentlig upphandling av byggtreprenader, varor och tjänster. Ett sådant offentligrättsligt reglerat organ kan t.ex. vara ett kommunalägt bolag.

Medlemmarna ska upprätta ett avtal om grupperingens bildande, vilket ska vinna enhälligt stöd. Även grupperingens stadga ska antas genom ett enhälligt beslut. Medlemsstaten ska pröva deltagandet i grupperingen, för Sveriges del är det regeringen som gör denna prövning. Grupperingen ska registreras i den medlemsstat där den har sitt säte. I Sverige görs detta av Bolagsverket.

Grupperingen förvärfvar status som juridisk person vid dagen för registreringen eller offentliggörandet av stadgan beroende på vilket som inträffar först. En gruppering kan därmed förvärva och avyttra fast och lös egendom, anställa personal och föra talan inför domstolar och andra myndigheter.

Beskattning

En europeisk gruppering för territoriellt samarbete ska vid inkomstbeskattningen räknas som en ekonomisk förening (2 kap. 4 b § IL). Medlemmar i en gruppering ska vid beskattningen behandlas på samma sätt som medlemmar i en ekonomisk förening.

47.4 Europabolag (SE)

Civilrätt

Ett europabolag är en associationsform som har till syfte att underlätta gränsöverskridande samverkan i aktiebolagsform. Bestämmelser om europabolag (*Societas Europaea*, SE) finns i rådets förordning (EG) nr 2157/2001. I lagen (2004:575) om europabolag finns bestämmelser som kompletterar förordningen. För europabolag som bedriver försäkringsrörelse har de kompletterande bestämmelserna placerats i försäkringsrörelselagen (1982:713). Rådets förordning (EG) nr 2157/2001

hänvisar i många fall till medlemsstaternas nationella lagstiftning om publika aktiebolag. Det innebär att många av bestämmelserna i ABL är tillämpliga på europabolag. Europabolagen omfattas således av flera olika regelsystem.

Ett europabolag ska kunna flytta sitt säte till en annan medlemsstat utan att bolaget behöver avvecklas i den första medlemsstaten och bildas på nytt i den andra. Ett europabolag kan bildas på ett antal olika sätt av redan befintliga juridiska personer. Fysiska personer kan däremot inte vara stiftare. Ett europabolag kan bildas genom att publika aktiebolag hemmahörande i minst två olika medlemsstater fusioneras till ett europabolag. Andra möjligheter är att två eller flera bolag tillsammans bildar ett holdingbolag i form av ett europabolag eller att minst två bolag skapar ett dotterbolag i form av europabolag. En förutsättning är att bolagen omfattas av olika medlemsländers lagstiftning eller har dotterbolag eller filial i annan medlemsstat. Ett nationellt publikt aktiebolag kan vidare ombildas till europabolag under förutsättning att bolaget sedan minst två år har ett dotterbolag som omfattas av lagstiftningen i en annan medlemsstat. Slutligen kan ett europabolag bilda dotterbolag i form av europabolag. Ett europabolag kan också ombildas till ett nationellt publikt bolag.

Liksom i svenska aktiebolag utövas aktieägarnas beslutanderätt i europabolag vid bolagsstämman. När det gäller europabolagens övriga organisation kan dessa vara uppbyggda på två olika sätt, antingen enligt ett s.k. monistiskt system eller enligt ett s.k. dualistiskt system. Det monistiska systemet innebär att det utöver bolagsstämman finns ett bolagsorgan, förvaltningsorganet, som kan jämföras med styrelsen i ett svenskt aktiebolag. Det dualistiska systemet skiljer sig från det svenska genom att det utöver bolagsstämman finns två bolagsorgan, ett ledningsorgan och ett tillsynsorgan. Ledningsorganet har i allt väsentligt samma funktion som styrelsen i ett svenskt aktiebolag. Tillsynsorganet saknar däremot egentlig motsvarighet i svensk aktiebolagsrätt. Det har till uppgift att tillsätta och entlediga ledamöterna i ledningsorganet samt att kontrollera verkställande direktörens verksamhet och ledningsorganets förvaltning.

Ett europabolags firma (namnet på europabolaget) ska innehålla beteckningen SE. Bolagsverket ska föra ett register över dem (europabolagsregistret).

Beskattning

Vid inkomstbeskattning räknas europabolag som aktiebolag (2 kap. 4 § IL). Bestämmelser i IL som avser aktiebolag är

tillämpliga på såväl europabolag med säte i Sverige som europabolag som har säte i en annan stat. Bestämmelser som uttryckligen bara avser svenska aktiebolag blir däremot bara tillämpliga på europabolag med säte i Sverige.

Som nämnts ovan kan ett europabolag flytta sitt säte från Sverige till en annan stat utan att behöva upplösas och nybildas i den andra staten. Bolaget kommer genom flytten av säte att bli en utländsk juridisk person och därigenom att vara begränsat skattskyldig i Sverige. Om verksamheten fortsätter att bedrivas i Sverige från fast driftställe kommer inkomster som är hänförliga dit att beskattas i Sverige. Ifall tillgångarna inte längre kan beskattas i Sverige blir reglerna om uttagsbeskattning i 22 kap. 5 § IL tillämpliga, se avsnitt 70.

Om ett europabolag flyttar sitt säte till Sverige från en annan stat kommer anskaffningsvärden och anskaffningsutgifter för tillgångar och förpliktelser som tidigare inte varit föremål för svensk beskattning att bestämmas enligt reglerna om beskattningsinträde i 20 a kap. IL, se avsnitt 52.

Omvandlingen av ett svenskt aktiebolag till ett europabolag innebär inte att aktiebolaget avvecklas eller att en ny juridisk person bildas. Därför föreligger ingen avyttring av andelarna i den mening som avses i IL. Inte heller omvandling av ett europabolag till aktiebolag innebär en avyttring av andelar.

47.5 Europakooperativ (SCE)

Civilrätt

Ett europakooperativ är en europeisk associationsform för gränsöverskridande verksamhet i form av vad som närmast kan liknas vid en ekonomisk förening. I rådets förordning (EG) nr 1425/2003 finns bestämmelser om europeiska kooperativa föreningar (*Societas Cooperativa Europaea*, SCE-föreningar) även kallat europakooperativ. Lagen (2006:595) om europakooperativ innehåller bestämmelser som kompletterar EU-förordningen.

Ett europakooperativ kan bildas på fem olika sätt

1. av minst fem fysiska personer bosatta i minst två medlemsstater,
2. av minst fem fysiska och juridiska personer under förutsättning att dessa har hemvist i eller omfattas av lagstiftningen i minst två olika medlemsstater,

3. av minst två juridiska personer under förutsättning att dessa omfattas av lagstiftningen i minst två olika medlemsstater,
4. genom fusion mellan kooperativa föreningar hemmahörande i minst två olika medlemsstater, eller
5. genom ombildning av en nationell kooperativ förening under förutsättning att föreningen sedan minst två år har en driftsenhet eller ett dotterföretag som omfattas av lagstiftningen i en annan medlemsstat.

Efter att ett europakooperativ har bildats ska det registreras i den medlemsstat där det har sitt säte. Om europakooperativet har sitt säte i Sverige ska det registreras hos Bolagsverket. Ett europakooperativs firma (namnet på europakooperativet) måste börja eller sluta med förkortningen SCE.

Beskattning

Beskattning av europakooperativ sker enligt de regler som gäller för ekonomiska föreningar (2 kap. 4 b § IL). Bestämmelserna i IL som avser ekonomiska föreningar är således tillämpliga på såväl europakooperativ med säte i Sverige som europakooperativ med säte i en annan stat. Bestämmelser som uttryckligen bara avser svenska ekonomiska föreningar blir däremot bara tillämpliga på europakooperativ med säte i Sverige. Har ett europakooperativ säte i en annan stat är det en utländsk juridisk person som är begränsat skattskyldig här.

För att ett europakooperativ skattemässigt ska betraktas som en kooperativ förening krävs det – på samma sätt som för andra ekonomiska föreningar – att det är öppet i enlighet med förutsättningarna i 39 kap. 21 § IL.

När tillgångar och skulder förs in i det svenska skattesystemet, t.ex. genom att ett europakooperativ bildas genom en gränsöverskridande fusion och sätet förläggs till Sverige och när ett befintligt europakooperativ flyttar sitt säte till Sverige bestäms anskaffningsvärden respektive anskaffningsutgifter enligt reglerna om beskattningsinträde i 20 a kap. IL (jfr 20 a kap. 1 § IL, se avsnitt 52). När tillgångar i en verksamhet i stället förs ut från det svenska skattesystemet, t.ex. genom att ett europakooperativ med säte utanför Sverige bildas genom fusion eller genom att europakooperativ flyttar sitt säte från Sverige, kommer uttagsbeskattning enligt 22 kap. 5 § IL att aktualiseras, se avsnitt 70.

48 Truster

48.1 Inledning

I detta avsnitt behandlas rättsfiguren trust, som förekommer i länder som tillämpar common law. En trustbildning innebär att egendom anförtros någon att förvaltas för annans räkning. Företeelsen vilar på brittisk rättstradition och har utvecklats genom domstolspraxis i de länder som tillämpar common law. Common law är grunden för rättsordningen i bl.a. Australien, England och Wales, Hong Kong, Indien, Irland, Kanada, Nordirland, Nya Zeeland, Pakistan, Singapore och USA. Rättsreglerna i common law kompletteras av s.k. equity, som är bestämmelser som kan mildra orättfärdiga konsekvenser av en alltför strikt rättstillämpning.

48.2 Begreppet trust

48.2.1 Definitioner m.m.

Trusten är enligt brittisk rätt inte en juridisk person och saknar därför rättskapacitet. Det är i stället förvaltaren (*the trustee*) som företar rättshandlingar för trustens räkning. En trust som blivit rättsligt etablerad är enligt engelsk rätt oåterkallelig (*irrevocable*). Skulle stiftaren (*the settlor*) förbehålla sig rätt att återta egendomen medför detta att trusten blir en nullitet. Trustförordnandet måste också vara oåterkalleligt för att få skattemässig relevans. Förvaltaren erlägger i dessa fall skatt i särskild ordning för trustegendomen. Vid utbetalning från trusten till förmånstagarna beskattas i regel mottagarna och får då avräkna den av förvaltaren på trustens vägnar erlagda skatten på det utdelade beloppet.

Settlor, trustee, protector och beneficiary

En trust kan inrättas om en stiftare (*the settlor, trustor, grantor, donor, creator eller founder*) uppdrar åt en eller flera förvaltare (*the trustees*), att handha egendom till förmån för en eller flera förmånstagare (*the beneficiaries*). En förmånstagare är antingen destinatar, som har en möjlighet att erhålla egendom, eller en beneficiary som är garanterad att erhålla egendom. Stiftarens avsikt med förvaltningsuppdraget anges i en trusturkund (*the*

trust document). Stiftaren kan dessutom ge en beskyddare (*the protector*) i uppdrag att kontrollera att förvaltaren verkligen fullföljer stiftarens intentioner.

Utifrån det ändamål som trusten ska fullgöra kan en indelning göras i *private trusts* och *public (charitable) trusts*. Egendomsöverföring genom trust är till sin innebörd en gåva via mellanman och en private trust är därför alltid tidsbegränsad (*rule of perpetuities*). Tidsbegränsningen innebär att trustegendomen måste tillfalla förmånstagarna inom en viss tid (*the perpetuity period*). Denna tid kan enligt brittisk "common law" vara längst 80 år, alternativt 21 år efter att den sista i trusturkunden angivna personen som fanns vid liv då trusten bildades avlidit. I andra common law-länder kan mycket längre perioder förekomma. En oåterkallelig trust upphör när den enligt sin trusturkund är förutbestämd att upphöra. Den upphör även i förtid om den uppnått sitt syfte eller om syftet blivit olagligt, stridande mot allmänna värderingar eller omöjligt att uppfylla. Den amerikanska *Grantor retained annuity trust* (GRAT) används för att skattefritt överföra förmögenhet från föräldrar till barn. En public/charitable trust upprättas vanligen för något välgörande, vetenskapligt eller annat liknande allmännyttigt ändamål och behöver inte vara tidsbegränsad. Den i USA förekommande *Charitable remainder unitrust* (CRUT) medför skatteavdrag för stiftaren som uppväger det faktum att egendomen slutligt tillfaller välgörande ändamål. Den fortsatta framställningen kommer att behandla private trusts.

1985 års Haag-konvention

För att harmonisera rättsordningarna inom ramen för common law- och civil law-systemen har en multilateral konvention om tillämplig lag samt erkännande av truster utarbetats (*Convention on the Law applicable to Trusts and on their Recognition, Haag 1985*). Den har tillträtts av Australien, Canada, Cypern, Frankrike, Italien, Hongkong, Liechtenstein, Luxemburg, Malta, Monaco, Nederländerna, San Marino, Schweiz, Storbritannien och Nordirland samt USA, men inte av Sverige. Några folkrättsliga åtaganden som tillförsäkrar en trust, dess stiftare eller förmånstagare någon speciell behandling i skattehänseende finns med andra ord inte på grund av denna konvention.

RÅ 2000 ref. 28

Det saknas direkt tillämpliga rättsregler i svensk rätt som reglerar rättsverkningarna av en trust. Skatterättsnämnden har ansett att metodiken bör vara att, med beaktande av de rättsverkningar som följer av utländsk rätt, försöka finna närmaste svenska motsvarighet och undersöka om de svenska reglerna för denna kan tillämpas (RÅ 2000 ref. 28).

Skatteavtalen

De svenska skatteavtalen med USA och Canada innehåller en anpassning till trustinstitutet. Av artikel 1 i OECD:s modellavtal framgår att avtalet tillämpas på personer som har hemvist i en avtalsslutande stat eller i båda avtalsslutande staterna. Uttrycket ”person” i artikel 3 a) inbegriper fysisk person, bolag och annan sammanslutning. I punkt 2 av kommentarerna till artikel 3 sägs att uttrycket ”person” inte är uttömmande och bör förstås i en mycket vidsträckt betydelse. I de nämnda bilaterala avtalen sägs uttryckligen att ”trust” är en ”person” enligt avtalen. Härigenom tillförsäkras en trust och dess förmånstagare att inte bli dubbelbeskattade för inkomster som betalas ut från trusten. I Sveriges skatteavtal med Storbritannien och Nordirland har det i artikel 21 *Annan inkomst* gjorts undantag för utbetalning från trust. I den svenska textversionen står det ”... med undantag av utbetalning från stiftelse (trust) ...”. Härigenom tillämpas inte avtalet på sådan inkomst från en trust.

48.2.2 Stiftaren

Stiftarens instruktioner

Stiftaren ska ha rättshandlingsförmåga och kan vara en fysisk eller juridisk person. Det är vanligt att stiftaren, vid sidan av urkunden, ger uttryck för sin vilja i instruktionsbrev (*letter of wishes*). Sådana önskemål är visserligen inte juridiskt bindande för förvaltaren, men det ligger i sakens natur att denne följer sådana anvisningar.

För att en trust ska uppkomma krävs att tre grundläggande krav är uppfyllda. Det ska för det första finnas en klar avsikt att skapa en trust. Trustegendomen ska vidare vara identifierbar och överföras på ett formellt riktigt sätt, då en tillämpning av equity enligt anglosaxisk rätt inte kan läka en felaktigt genomförd gåva. Om stiftaren har gjort allt som står i hans makt att skilja sig från trustegendomen kan en trust uppkomma även om vissa formella krav avseende överlåtelsen inte är uppfyllda. Slutligen ska förmånstagarna vara angivna eller generiskt bestämda. Om stiftaren förbehåller sig rätten att ändra förmånstagarkretsen har denne möjlighet att inträda som förmånstagare och själv tillgodogöra sig trustegendomen. Sådana förordnanden får enligt anglosaxisk rätt till följd att någon avhändelse av egendom inte anses ha ägt rum och stiftaren kommer att inkomstbeskattas för all inkomst hänförlig till egendomen.

48.2.3 Förvaltaruppdraget

Trustförordnandet är ett bindande avtal mellan stiftaren och förvaltaren, som ger upphov till obligationsrättsliga förhållanden mellan de inblandade parterna. Egendomen (*the trust corpus*) är under uppdragstiden sakrättsligt skyddad och får inte tas i anspråk av vare sig stiftarens, förvaltarens eller förmånstagares borgenärer. Förvaltaren kan även vara förmånstagare, men om denne är den ende förmånstagaren anses trusten som icke existerande.

Genom förordnandet får förvaltaren det ekonomiska ansvaret för egendomen. Denne har att disponera och förfoga över trustegendomen för ett visst ändamål i enlighet med de anvisningar som stipulerats i urkunden. Överföring av tillgångar till förmånstagarna effektueras genom att ett dokument (*appointment*) upprättas. Om en beskyddare har utsetts kan denne ha utrustats med vetorätt, vilket medför att förvaltaren i vissa väsentliga frågor, såsom förändringar av förmånstagarkretsen, kan behöva inhämta samtycke från beskyddaren. Vidare kan beskyddaren ha givits rätt att utse en ny förvaltare och rätt att flytta trusten till en annan jurisdiktion. Förvaltaruppdraget kan innebära vittgående befogenheter och förvaltaren anses därför som legal ägare (*the legal owner*) till egendomen under uppdragstiden. Denna äganderätt är dock endast formell och förvaltaren kan inte för egen del hävda äganderätt till egendomen. Kostnader förknippade med förvaltningen får tas ur egendomen eller avkastningen av denna. Förvaltaren är skyldig att använda egendomen inom ramen för de befogenheter som givits och detta på ett sätt som främjar förmånstagarnas intressen. Trustegendomen och dess avkastning ska således tillkomma förmånstagarna, som anses ha en "åtnjutanderätt" s.k. *equitable title* till egendomen. Om förvaltaren inte har några förpliktelser att uppfylla och förmånstagarna har rätt att förvalta egendomen efter eget gottfinnande så föreligger det per definition ingen trust.

48.3 Klassificering av truster

48.3.1 Hur trusten tillkommit

Trusturkunden

Truster kan bildas under en persons livstid (*Inter vivos* eller *Living trust*) eller i samband med att en person avlider (*Testamentary* eller *Will trust*). Truster som skapats under en persons livstid benämns ofta *trusts under agreement* eller "Tr. u/a". Det vanligaste sättet att bilda en trust är att stiftaren

**Trustbildning
eller ej**

upprättar en skriftlig trusturkund. Förmånstagarna (*Definite beneficiaries*) ska vara angivna eller generiskt bestämda. I trusturkunden måste grunderna för egendomsbildningen vara angivna. Alla typer av tillgångar kan ingå i en trust. Egendom som överlämnas till förvaltning genom skriftlig urkund kallas uttrycklig trust (*Express trust*). I stort sett alla privata truster är av denna typ. Det är också möjligt för stiftaren att själv avskilja viss egendom och förklara sig som förvaltare för det ändamål som ska tillgodoses, s.k. *declaration of trust*. En domstol kan även skapa en trust med stöd av equity, s.k. konstruktiv trust (*Constructive trust*).

48.3.2 Stiftarens aktivitet

En trustbildning kan vara avslutad (*completely constituted*) eller ofullständig (*incompletely constituted*). Om trusten är ofullständigt bildad återstår det för stiftaren att vidta åtgärder för att trusten ska komma till stånd. En grundläggande fråga är om trustegendomen har blivit tillräckligt avskild från stiftarens förmögenhetsmassa för att trusten ska anses utgöra en självständig rättbildning eller om trustavtalet närmast framstår som ett återkalleligt förvaltaruppdrag för stiftarens räkning. Om trustförordnandet är återkalleligt (*revocable*) har stiftaren möjlighet att återta trustegendomen. Om förordnandet i stället är oåterkalleligt (*irrevocable*) saknar han denna möjlighet och han har således effektivt avskilt sig från trustegendomen.

48.3.3 Förvaltarens roll

Om förvaltarens roll är passiv talar man om en enkel trust (*Simple trust*) och om den är aktiv är benämningen speciell trust (*Special trust*). I den speciella trusten kan förvaltarens uppgifter antingen vara av enklare slag eller mera självständiga och kvalificerade. I det senare fallet benämns trusten diskretionär (*Discretionary trust*).

48.3.4 Förmånstagarnas rättigheter

Med utgångspunkt i förmånstagarnas rättigheter klassificeras truster som:

1. *Bare trusts* där beneficenten har en omedelbar rätt till både trustegendomens avkastning och kapital.
2. *Fixed trusts* där förmånstagare/destinatär är individuellt bestämda personer och deras rätt till trustegendomen eller andel av denna, s.k. *fixed interest*, är angiven i trusturkunden. Förvaltaren har här liten eller ingen möjlighet att

själv avgöra till vem eller hur egendomen eller avkastningen ska fördelas, utan måste följa trusturkunden.

3. *Interest in possession trusts* där en eller flera identifierade förmånstagare/destinatärer äger rätt endast till trustegendomens avkastning eller del därav men inte till dess kapital.
4. *Discretionary trusts* där trustförordnandet inte specificerar den tänkta förmånstagarens/destinatärens eller gruppen av förmånstagares/destinatärers rätt till trustegendomen utan där förvaltaren ges den diskretionära rätten att bestämma på vilket sätt och vem som inom en definierbar krets ska komma i åtnjutande av trustegendomens avkastning och/eller kapital.

48.4 Trusten ur svenskt skatterättsligt perspektiv

48.4.1 Civilrättslig klassificering

Då truster kan utformas på olika sätt kan det bli aktuellt att behandla dessa enligt flera olika civilrättsliga regler.

Funktionellt jämförbar med stiftelse

I kontinentaleuropeiska civil law-länder, dit även Sverige räknas, har trusten sin närmaste funktionella motsvarighet i stiftelsen. Av 1 kap. 2 § stiftelselagen (1994:1220) framgår att en stiftelse bildas genom att egendom enligt förordnande av en eller flera stiftare avskiljs för att varaktigt förvaltas som en självständig förmögenhet för ett bestämt ändamål. En stiftelse är till skillnad från trusten en juridisk person med egen rättskapacitet.

Utländsk juridisk person

Utländsk juridisk person definieras i 6 kap. 8 § IL. Något krav på att den utländska juridiska personen ska anses som en juridisk person enligt utländsk rätt uppställs inte. Det är således inte uteslutet att en trust som inte är en juridisk person i den stat den upprättats i kan komma att anses som ett skattesubjekt i Sverige. Omvänt kan en trust som är en juridisk person enligt utländsk lagstiftning komma att inte anses som en utländsk juridisk person enligt svensk skatterätt. Vad som görs är en tolkning av innehållet i den utländska trustlagstiftningen. Avgörande för bedömningen är trustens möjlighet att förvärva rättigheter och åta sig skyldigheter, vara part i domstol och inför andra myndigheter samt om stiftaren eller förmånstagarna fritt kan förfoga över trustegendomen.

Arvsavtal

Truster kan bildas under en persons livstid eller i samband med att en person avlider. Vad gäller det senare kan paralleller dras

till testamente. Det föreligger i princip hinder mot att upprätta s.k. arvsavtal, dvs. en persons avtal om förfogande över sin kvarlåtenskap är inte giltigt. Utfästelse om gåva, som inte kan göras gällande under givarens livstid, är giltig endast om det uppfyller kraven som ställs vid upprättande av testamente (17 kap. 3 § ÄB). För att ett testamente ska bli giltigt uppställs vissa formkrav.

Utfästelse om gåva En utfästelse om gåva av lös egendom saknar verkan så länge gåvan inte har fullbordats om inte utfästelsen gjorts i skuldebrev eller annan urkund som överlämnats till gåvotagaren eller om utfästelsen var avsedd att komma till allmänhetens kännedom. Om gåvan inte fullbordas gäller utfästelsen inte gentemot givarens borgenärer, se 1 § lag (1936:83) angående vissa utfästelser om gåva. Om givaren ger en gåva till annan genom att lämna lös egendom till en bank utan att förbehålla sig förfoganderätten är gåvan fullbordad (4 §). Det är inte ovanligt att en trustförvaltare är en utländsk bank.

Fideikommiss Fideikommissarisk substitution betyder ”anförtrott på heder och samvete”, och utgörs av egendom som innehavaren inte får avyttra utan denna går i arv i odelat skick. I Sverige saknas numera möjlighet att tillskapa fideikommiss och befintliga ska i princip avvecklas. Syftet med ett fideikommiss är att egendomen ska övergå till nästa generation utan att delas upp enligt den legala arvsordningen. Innehavaren av ett fideikommiss benämns ”fideikommissarie”. Denne besitter egendomen med nyttjanderätt, förvaltar egendomen och har rätt till avkastningen därav. Även om han står som lagfaren ägare till egendomen har han ingen rätt att avyttra denna och fideikommisset kan inte utmätas för fideikommissariens skattekulder.

Nullitet Vid nullitet är ogiltigheten absolut och kan inte läkas i efterhand oavsett kontrahenternas goda tro. Att helt bortse från en trust är en drastisk åtgärd som kan få långtgående och oväntade konsekvenser för avtalsparterna. Möjligheten att bortse från avtalskonstruktioner bör inte användas för att försöka minska skatteundandragande i samhället, dvs. i allmänpreventivt syfte. Om en trust är ogiltig får avgöras i varje uppkommande typfall, efter en analys av förutsättningarna och de olika konsekvenser som ogiltighet kan medföra. Att ett avtal är ogiltigt innebär inte med nödvändighet att det saknar varje rättsverkan. Om en prestation har skett i enlighet med avtalet saknar den presterande i vissa fall möjlighet att kräva tillbaka det han utgivit. Nullitet kan uppkomma när stiftaren

rättshandlat med sig själv, t.ex. om han är såväl stiftare som förmånstagare. En annan situation där nullitet kan föreligga är när trusten har ett omoraliskt eller ett brottsligt syfte (*pactum turpe*).

48.4.2 Stiftarens beskattningssituation

I vissa truster föreligger det en kombination av att förvaltarens befogenheter är inskränkta genom instruktionsbrev eller genom att en beskyddares befogenheter är långtgående eller att stiftaren själv kan vara destinatär. I sådana fall kan egendomen inte ansetts ha lämnat stiftarens förmögenhetssfär enligt svensk skatterätt.

Jämförelse med svensk stiftelse

Vid bildande av svenska stiftelser krävs att stiftaren inte godtyckligt kan ändra stiftelsens stadgar så att den kan fås att upphöra och egendomen återgå till stiftaren. Det går inte heller att bilda en stiftelse med bestämd destinatärskrets i vilken stiftaren ingår. Det tydligaste exemplet på bestämd destinatärskrets är om den enligt förordnandet utgörs av namngivna personer.

Stiftarens faktiska inflytande

Även om ett trustförordnande har betecknats som oåterkalleligt bör trustens rättsliga status prövas. Förvaltarens och en eventuellt beskyddares roll och befogenheter är här av betydelse. Relevant information om detta framgår t.ex. av trusturkunden och ev. instruktionsbrev till förvaltare. Stiftaren anger i trusturkunden vilka ändamål som ska tillgodoses med trustbildningen men kan därutöver, särskilt vid bildande av en diskretionär trust, förbehålla sig ett inflytande över trustförvaltningen genom att tilläggsanvisningar lämnas direkt till förvaltare eller via en beskyddare. För att egendomen ska anses som avskild från stiftaren får ett sådant inflytande under inga förhållanden innebära att egendom kan återvinnas av stiftaren eller användas för andra syften än de i trusturkunden angivna.

RÅ 1999 not. 20

RÅ 1999 not. 20 gällde en ansökan om förhandsbesked med anknytning till en familjetrust på Isle of Man. Trusten hade bildats med ett instruktionsbrev och med en beskyddare, vars godkännande trustförvaltare behövde i vissa situationer. Stiftaren (A) hade i instruktionsbrevet uttryckt önskemål om att hans nu levande barn efter hans och hans hustrus död skulle med lika rätt vara förmånstagare. Skatterättsnämnden, som godtog den aktuella trustbildningen, uttalade dock tveksamhet rörande A:s möjligheter att förfoga över trustkapitalet. Genom systemet med en beskyddare, instruktionsbrevet och förvaltarens beroende av godkännande i olika situationer bibehöll A ett visst

mått av inflytande över trustkapitalet. Nämnden tillade också att förvaltaren kunde antagas vara ett bolag som hade som affärsidé att erbjuda sina tjänster som trustförvaltare på den öppna marknaden och som sådant beroende av nöjda kunder.

Skatteverket överklagade och yrkade bl.a. att Högsta förvaltningsdomstolen skulle undanröja förhandsbeskedet och avvisa ansökningsdomstolen. Detta med hänsyn bl.a. till att den egendom som A satt in i trusten, enligt föreskrifter i trusturkunden, inte på något vis kunde anses ha utmönstrats från hans förmögenhetssfär. Verket ansåg dessutom att förhandsbeskedet inte, såsom i detta fall, borde ha villkorats av att ytterligare avtal inte förelåg och att trustförvaltningen inte flyttades till annan jurisdiktion. Förelåg oklarheter på dessa, för besvarandet av de ställda frågorna väsentliga, punkter borde dessa klaras ut innan förhandsbesked överhuvudtaget lämnades. I annat fall borde ansökan ha avvisats.

Högsta förvaltningsdomstolen undanröjde förhandsbeskedet och avvisade ansökningsdomstolen med hänvisning till de grundläggande oklarheter som förelåg om vilka möjligheter A hade att själv eller genom beskyddaren förfoga över eller kontrollera de tillgångar som fördes över till trusten. Vidare anförde Högsta förvaltningsdomstolen att det saknades närmare upplysningar om beskyddarens person och utformningen av dennes uppdrag.

**Stiftaren
skattskyldig**

Skatteverket anser att om egendom i en tilltänkt trustbildning inte är avskild från stiftarens förmögenhetssfär är denne fortfarande ägare till egendomen och skattskyldig inom ramen för de skattskyldighetsregler som gäller för obegränsad respektive begränsad skattskyldighet.

48.4.3 Förmånstagarens beskattningssituation

RÅ 1988 not. 56

RÅ 1988 not. 56 rörde utbetalningar från en familjetrust i USA till en i Sverige bosatt förmånstagare. Högsta förvaltningsdomstolen avvisade ett av Riksskatteverkets nämnd för rättsärenden meddelat förhandsbesked med hänsyn till att det, med stöd av den utredning som förebragts i målet, inte kunde avgöras hur avkastningen skulle beskattas enligt svensk rätt.

RÅ 2000 ref. 28

I RÅ 2000 ref. 28 övervägde X AB att införa en ny pensionsordning som i huvudsak innebar följande. Efter medgivande av de anställda, däribland A, skulle kapitalvärdet av intjänade pensionsrätter, vilka skuldförts på konto "Avsatt till pensioner" i balansräkningen, föras till en på Guernsey bildad s.k. pension

trust för att förvaltas av denna. Härigenom upphörde arbetsgivarens ansvar för intjänad pensionsrätt och trusten skulle svara för att de överförda medlen liksom avkastningen av dessa togs i anspråk för förvärv av en pensionsförsäkring med den anställde som oåterkallelig förmånstagare. Arbetsgivaren gav trusten garantier att det fortlöpande fanns tillräckliga medel för fullgörandet av åtagandena enligt pensionsordningen. Medlen i trusten kunde inte återvinnas av arbetsgivaren.

**Företagets
avdragsrätt**

Högsta förvaltningsdomstolen fann att X AB som arbetsgivare fick anses ha avskilt sig från de till trusten överförda medlen och att ansvaret för den aktuella pensionsutfästelsen därvid flyttats över från bolaget till trusten. Avdragsrätt ansågs föreligga för den ersättning som lämnats till trusten som tog över ansvaret för pensionsutfästelserna.

**Beskattnings-
tidpunkt**

I målet hade Högsta förvaltningsdomstolen vidare att ta ställning till i vad mån en ny pensionsordning utlöste inkomstbeskattning för den anställde och vid vilken tidpunkt eventuell beskattning skulle ske. Högsta förvaltningsdomstolen kom fram till att den förmån som tillkom den anställde i princip var att hänföra till intäkt av tjänst. Beskattning kunde antingen ske i anledning av bolagets överföring av medel till trusten eller när trusten förvärvar den ifrågakvarande kapitalförsäkringen. Högsta förvaltningsdomstolen beaktade härvid att den anställde saknade möjlighet att förfoga över de medel som förts över till och förvaltas av trusten. En beskattning redan vid nämnda tidpunkt skulle därför enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening, strida mot punkt 4 första stycket av anv. till 41 § KL (nuvarande 10 kap. 8 § IL, som säger att inkomster ska tas upp som intäkt det beskattningsår då de kan disponeras eller på något annat sätt kommer den skattskyldige till del). Högsta förvaltningsdomstolen fann att den anställde skulle som intäkt av tjänst ta upp ett belopp motsvarande den premie som trusten erlägger för försäkringen i anslutning till trustens förvärv av kapitalförsäkringen.

Avkastningsskatt

En av de ställda frågorna var om den anställde (A) skulle anses skattskyldig till avkastningsskatt för en utländsk pensionsförsäkring, som enligt svensk rätt utgjorde en kapitalförsäkring, och vilken tecknats av en trust, som också var ägare till försäkringen.

Högsta förvaltningsdomstolen förklarade att A inte kunde anses såsom ägare till försäkringen vare sig på den grunden att denne tecknade försäkringen som ägare eller hade förfoganderätt till

försäkringen, varför A inte kunde anses vara skattskyldig till avkastningsskatt.

RÅ 1999 not. 20

Skatterättsnämnden har i det av Högsta förvaltningsdomstolen undanröjda förhandsbeskedet, RÅ 1999 not. 20, berört frågan vem som äger en trusts tillgångar. Varken förvaltaren eller förmånstagarna har av nämnden ansetts som ägare enligt svensk rätt. Enligt nämndens mening låg det, i det aktuella fallet, närmast till hands att anse att trusttillgångarna tillhörde trusten, oavsett att truster på Isle of Man inte anses som juridiska personer. Den särskilda förvaltningen av trustförmögenheten som uppnåddes genom trusthandlingarna fick, enligt nämnden, närmast anses vara att jämställa med en stiftelse. De belopp som utbetalades var varken undantagna från skatteplikt eller utgjorde vederlag vid avyttring av tillgång. I Sverige bosatta förmånstagare som uppbar medel från trusten skulle därför beskattas för dessa som inkomst av tjänst oavsett om utbetalningen skedde i form av en engångsbetalning eller som löpande underhåll.

Skatteverket har i målet ansett att förmånstagaren skulle beskattas såväl för den i trusten placerade förmögenheten som för kapitalvinster på dessa tillgångar. Högsta förvaltningsdomstolen undanröjde dock förhandsbeskedet med motiveringen att handlingarna i målet inte klart utvisade stiftarens möjligheter att förfoga över eller kontrollera trusttillgångarna.

Periodiskt understöd

Som tjänst behandlas, enligt 10 kap. 2 § IL, rätt till periodiskt understöd eller liknande periodiska inkomster som inte är ersättning för avyttrade tillgångar. Som periodiskt understöd behandlas, enligt 10 kap. 6 § IL, varje utbetalning eller förmån från stiftelser vars stadgar föreskriver att stiftelsens inkomster för all framtid eller viss tid ska betalas ut till en viss familj, vissa familjer eller till bestämda personer. Enligt 11 kap. 47 § IL ska dock endast sådana periodiska understöd tas upp till beskattning för vilka givaren har medgetts avdrag. I 62 kap. 7 § IL anges de fall en juridisk person erhåller avdrag för periodiska understöd. Vid bedömningen får trustens status i det land där den är hemmahörande betydelse.

RÅ 2008 not. 94

I RÅ 2008 not. 94 har Högsta förvaltningsdomstolen ansett att medel avsatta till en trust inte innebär att det skett en överlåtelse av äganderätten till intjänade medel. Fallet gällde om en idrottsutövare i Kanada kunde använda en trust för att skjuta upp beskattningen av inkomsterna från anställningen som idrottsutövare till dess att hans karriär avslutats. Idrottsutövaren var

bosatt och verksam i Kanada där han också var obegränsat skattskyldig. Enligt avtal med arbetsgivaren betalades en del av hans lön till en särskild förvaltning. Mannen beskattades, enligt kanadensisk lag, för dessa belopp liksom för den löpande avkastningen på de förvaltrade tillgångarna. Han kommer också att beskattas när förvaltningen upphör varvid han får tillgodoräkna sig den tidigare betalda skatten. Förvaltningen sker enligt ett trustavtal träffat mellan idrottsutövaren och förvaltaren. Idrottsutövaren kan utse ny förvaltare och kan också utse och ge instruktioner om förvaltningen till en särskild investeringsansvarig. De förvaltrade tillgångarna bestod av svenska och utländska värdepapper.

Uppskjuten beskattning

Högsta förvaltningsdomstolen konstaterade att den så kallade trusten utgör ett enligt kanadensisk skattelagstiftning anvisat arrangemang, som en professionell idrottsutövare kan komma överens om med sin arbetsgivare att tillämpa för att skjuta upp beskattningen av inkomsterna från anställningen som idrottsman till dess den aktiva karriären avslutats. Det var alltså inte fråga om en överlåtelse av äganderätten till intjänade medel.

RÅ 2010 not. 4

I RÅ 2010 not. 4 undanröjde Högsta förvaltningsdomstolen ett förhandsbesked som gällde frågan hur en utbetalning från en amerikansk trust skattemässigt skulle behandlas. Den här aktuella trusten behandlas enligt amerikansk rätt som ett eget skattesubjekt. Skatterättsnämnden ansåg med hänvisning till RÅ 1998 ref. 28 att sådan utbetalning skulle behandlas som utbetalning från familjestiftelse och beskattas som periodiskt understöd. Högsta förvaltningsdomstolen anförde dock att ett förhandsbesked som gäller hur utbetalningar från en utländsk rättsbildning ska behandlas måste bygga på ett tillförlitligt material som belyser relevanta aspekter. Eftersom Högsta förvaltningsdomstolen ansåg att de uppgifter som lämnats om trustens rättsliga ställning inte gav ett säkert underlag för bedömningen undanröjdes förhandsbeskedet.

48.4.4 Förvaltarens beskattningssituation

Det faktum att förvaltaren är den legale ägaren av trustegendomen medför normalt inte att denne ska anses som ägare.

RÅ 2003 not. 67

Högsta förvaltningsdomstolen har emellertid i RÅ 2003 not. 67, inkomstbeskattat ett s.k. managementbolag (X) för ett antal tyska fastighetsfonder med svenska fastigheter. Fonderna var inte juridiska personer och saknade rättskapacitet. X som legalt sett var ägare till fondernas tillgångar, beskattas inte i Tyskland för den avkastning som belöper på fondernas till-

gångar. Då fonderna investerade i fast egendom har de inte ansetts vara sådana utländska värdepappersfonder som avses i 6 kap. 10 a och 16 a §§ IL. X ansågs därför skattskyldigt för inkomsterna från de svenska fastigheterna enligt 6 kap. 11 § IL.

Kupongskatt

Vad gäller kupongskatt kan en tillämpning av den s.k. bulvan-regeln i vissa fall bli aktuell på en förvaltare om denne innehar aktie under sådana förhållanden att annan blir obehörigt gynnad skattemässigt, 4 § tredje stycket KupL.

48.4.5 Trusten som skattesubjekt

RÅ 2004 ref, 29

Högsta förvaltningsdomstolen har i RÅ 2004 ref. 29 funnit att en norsk stiftelse kan utgöra sådan utländsk juridisk person som avses i 6 kap. 8 § IL, trots att en stiftelse inte har delägare. Då trusten i Storbritannien och vissa kanalöar inte har rättskapacitet och därför inte kan äga tillgångar – de med trustegendomen förenade befogenheterna tillkommer nämligen förvaltaren – torde de inte utgöra utländsk juridisk person enligt IL. Det kan dock finnas trusten i andra länder som uppfyller kriterierna för att utgöra en utländsk juridisk person. Bedömning får ske av lagstiftningen i varje sådan utländsk jurisdiktion.

49 Avgränsning av inkomstslaget näringsverksamhet

49.1 Inledning

Reglerna som avgränsar inkomstslaget näringsverksamhet återfinns i 13 kap. IL. Avgränsningen av inkomstslagen tjänst och kapital återfinns i 10 kap. 1–4 §§ IL respektive 41 kap. 1–5 §§ IL.

All inkomst som beskattas hos juridiska personer hänförs till ett enda inkomstslag – näringsverksamhet. Fysiska personer (inklusive delägare i handelsbolag och dödsbo) kan ha inkomst av tjänst, inkomst av kapital samt inkomst av näringsverksamhet.

Till inkomstslaget näringsverksamhet räknas inkomster och utgifter på grund av näringsverksamhet. Näringsverksamhet definieras som förvärvsverksamhet som bedrivs yrkesmässigt och självständigt, oavsett om detta sker i någon officiell registrerad företagsform eller inte (13 kap. 1 § IL).

I vissa fall kan även en fysisk persons avyttring av andel i skalbolag räknas till inkomstslaget näringsverksamhet (13 kap. 1 a § andra stycket IL).

49.2 Allmänt om avgränsningen

Avgränsningen av inkomstslaget är beroende av definitionen och innebörden av begreppet näringsverksamhet. Utgångspunkten är att avkastningen av och utgifterna för samt vinsten eller förlusten på tillgångar i näringsverksamheten också räknas till näringsverksamheten. Som tillgångar i näringsverksamheten räknas även kapitaltillgångar.

Avgränsningen av inkomstslaget regleras i huvudsak i 13 kap. IL. Utöver portalparagrafen, 13 kap. 1 § IL, finns det i kapitlet ytterligare avgränsningar vad gäller juridiska personer (2–3 §§), handelsbolag (4–5 §§) och enskilda näringsidkare (6–8 §§). I vilka fall rabatter och pristillägg, samfälligheter samt royalt

	m.m. beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet framgår av 9–11 §§.
Näringskriterierna	Näringskriterierna återfinns i 13 kap. 1 § första stycket IL. Med näringsverksamhet avses förvärvsverksamhet som bedrivs yrkesmässigt och självständigt. Med yrkesmässigt avses att verksamheten bedrivs varaktigt och med vinstsyfte. Självständighets- och vinstkriterierna är avgörande vid en bedömning av till vilket inkomstslag en inkomst ska hänföras.
Förvärvssyfte	I den legala definitionen av näringsverksamhet används begreppet förvärvsverksamhet. Uttrycket används för att avgränsa inkomstslaget till sådan verksamhet som bedrivs i förvärvssyfte. Med förvärvssyfte avses att verksamheten ska ge någon form av ekonomiskt utbyte; det ska finnas ett vinstsyfte. Vinstsyftet är i första hand en avgränsning av inkomstslaget mot hobbyverksamhet vars överskott beskattas som inkomst av tjänst. Om en verksamhet genererar större intäkter än kostnader förutsätts som regel att ett vinstsyfte föreligger. Frågan om en verksamhet bedrivs med vinstsyfte eller inte ska avgöras utifrån en samlad bedömning i varje enskilt fall. Prövningen ska vidare ske utifrån en objektiv bedömning. Det är således inte den skattskyldiges subjektiva uppfattning om eventuellt vinstsyfte som ska ligga till grund för bedömningen. Att en verksamhet drivs vidare trots att den gått med underskott under en följd av år kan vara en omständighet som tyder på att ett objektivt vinstsyfte saknas (se t.ex. RÅ 2010 ref. 111 och RÅ 1968 not. 509).
Konstnärer	Högsta förvaltningsdomstolen har i ett antal fall prövat näringskriterierna för konstnärer, jfr RÅ 1977 Aa. 43, RÅ 1983 Aa. 39 och RÅ 1987 ref. 56. Högsta förvaltningsdomstolen har ansett att fråga varit om rörelse trots att verksamheterna endast genererat blygsamma intäkter och underskott under en följd av år (dvs. det är svårt att utläsa ett objektivt vinstsyfte). Högsta förvaltningsdomstolen har i fråga om konstnärer fäst avgörande betydelse vid högre studier inom det konstnärliga området, anställning inom närliggande område, t.ex. som teckningslärare under lång tid, att ett omfattande konstnärskap utövats under en lång följd av år, att konstnärskapet utövats inom olika tekniker, deltagande i utställningar samt att konstnären fått avsättning för sina alster.
Yrkesmässighet	Med kravet på yrkesmässighet följer att verksamheten ska bedrivas regelbundet, varaktigt och med en viss omfattning.

Yrkesmässighet är, till skillnad mot kravet på förvärvssyfte, en avgränsning mot inkomstslaget kapital. Kravet på yrkesmässighet kan även ha betydelse för vilka beräkningsregler som ska tillämpas inom inkomstslaget näringsverksamhet. Exempel på detta är frågan om köp och försäljning av värdepapper ska beskattas enligt närings- eller kapitalreglerna.

Självständighet

Kravet på självständighet avgränsar inkomstslaget mot tjänst. Verksamheten ska inte ha karaktären av en anställning. Exempel på kriterier som har betydelse vid bedömning av självständigheten är t.ex. antalet uppdragsgivare. Någon fast gräns finns inte i detta avseende utan bedömningen får göras utifrån den praxis som råder på området. Likaså har det betydelse om uppdragstagaren kan sätta någon annan i sitt ställe, vem som håller med arbetsredskap, hur fakturering sker etc.

Fr.o.m. 2009-01-01 har ett nytt andra stycke tillkommit i 13 kap. 1 § IL. Numera anges i andra stycket att "[v]id bedömningen av om en uppdragsgivares verksamhet bedrivs självständigt ska det särskilt beaktas vad som avtalats med uppdragsgivaren och i vilken omfattning uppdragstagaren är inordnad i dennes verksamhet.". Stycket infördes för att underlätta för personer att få F-skattsedel och därmed göra det lättare att starta en näringsverksamhet. I prop. 2008/09:62 återfinns en omfattande redogörelse av innebörden av det nya näringskriteriet. Skatteverket har med anledning av den ändrade lagtexten gjort vissa uttalanden samt exemplifiering av olika verksamheter som kan, respektive inte kan, anses nå upp till kriterierna för näringsverksamhet (se nedan i punktform). Uttalandena återfinns tillsammans med en omfattande redogörelse i ett ställningstagande från Skatteverket (Skatteverket 2008-12-11, dnr 131 751308-08/111).

- Den som hyr ut sig själv för kortare uppdrag (kortare än två månader) till flera olika uppdragsgivare i syfte att ersätta ordinarie anställda till följd av tillfälliga behov av arbetskraft t.ex. på grund av sjukfrånvaro eller arbetstoppar kan anses bedriva näringsverksamhet förutsatt att det framgår att det är uppdragstagarens avsikt att bedriva uthyrningsverksamheten som näringsverksamhet. Detta gäller även om förmedlingen av uppdragstagaren sker via ett bemanningsföretag.
- Säljare som arbetar på provisionsbasis och som har sitt tjänsteställe i bostaden eller i egen lokal kan anses bedriva

näringsverksamhet eftersom han inte är inordnad i verksamheten.

- Dagbarnvårdare som tar hand om andras barn (regelmässigt tre barn eller fler) kan anses uppfylla kraven på näringsverksamhet om tillsynen sker i egen regi.
- Konsult, t.ex. ekonomi- eller IT-konsult, som påbörjar sin näringsverksamhet med bara enstaka kunder och där den tidigare arbetsgivaren är en av kunderna kan anses bedriva näringsverksamhet förutsatt att det handlar om avgränsade uppdrag.
- Arbete som styrelseledamot, som inte är hänförligt till eget eller närståendes ägande i bolaget, bör kunna utgöra näringsverksamhet, antingen som ett led i en bedriven konsultverksamhet eller som egen verksamhetsgren om fortlöpande minst tre sådana uppdrag finns.

Däremot kan, enligt Skatteverkets uppfattning följande verksamheter *inte* anses uppfylla kraven på näringsverksamhet.

- En verksamhet som bygger på att man hyr ut sig själv för längre uppdrag i syfte att ersätta ordinarie anställda kan normalt inte anses uppfylla kraven för näringsverksamhet även om parterna kommit överens om att uppdragstagaren ska utföra arbetet som näringsidkare. Det kan exempelvis gälla lärarvikarier, vikarierande sjukvårdspersonal eller chaufförer som ställer sin arbetskraft till förfogande till en och samma uppdragsgivare för en längre tid (två månader eller mer).
- En verksamhet som bygger på att man hyr ut sig själv för kortare uppdrag räknas inte som näringsverksamhet om det sker till endast enstaka uppdragsgivare.
- En barnflicka/au pair som arbetar åt en familj och utför merparten av arbetet i familjens bostad kan inte anses bedriva näringsverksamhet.

I dåvarande RSV Rapport 1998:4 F-skatt åt flera, finns en genomgång av yrkeskategorier för vilka praxis finns och där svårigheter ofta föreligger vid gränsdragningen mellan näringsverksamhet och tjänst.

En belysande genomgång av näringskriterierna återfinns även i RÅ 2001 ref. 25.

I avsnitt 21 behandlas avgränsningen av inkomstslaget tjänst.

Eftersyn?

Vid prövningen av om näringsverksamhet föreligger kan det bli aktuellt att beakta längre perioder än de beskattningsår som är uppe till bedömning.

Enligt Skatteverkets uppfattning bör man alltid ta hänsyn till hur verksamheten har utvecklats under tiden efter det år prövningen avser, jämför t.ex. RÅ 1987 ref. 56, KRNG 2007-04-20, mål nr 626–630-06 och KRNJ 2008-10-14, mål nr 1115-08.

I RÅ 1987 ref. 56 gällde frågan om en konstnärligt bedriven verksamhet skulle anses utgöra näringsverksamhet. Målet avsåg 1983 års taxering. I sin bedömning tog Högsta förvaltningsdomstolen även hänsyn till hur verksamheten hade bedrivits under beskattningsåren 1980 t.o.m. 1984. I KRNG dom 2007-04-20, mål nr 626–630-06 gällde frågan om en bedriven hästavel skulle anses utgöra hobby- eller näringsverksamhet. Målet gällde taxeringsåret 2002 samt eftertaxering för åren 1989–2001. I sin bedömning tog kammarrätten även hänsyn till hur verksamheten hade bedrivits t.o.m. beskattningsåret 2005.

Innehav av näringsfastighet och näringsbostadsrätt räknas alltid som näringsverksamhet

Av 13 kap. 1 § tredje stycket IL framgår att innehav av näringsfastigheter och näringsbostadsrätter samt avverkningsrätt till skog alltid räknas som näringsverksamhet. Privatbostadsfastigheter, privatbostadsrätter och andra privatbostäder kan inte ingå i en näringsverksamhet. Detta gäller oavsett om näringskriterierna i övrigt är uppfyllda eller inte.

Enligt Skatteverkets uppfattning avses med innehav av näringsfastighet enligt 13 kap. 1 § tredje stycket IL, ägande eller sådant innehav vilket enligt 1 kap. 5 § FTL, kan likställas med ägande. Begreppet omfattar således inte andra typer av nyttjanderätter som exempelvis jordbruksarrende enligt 9 kap. JB (Skatteverket 2007-11-07, dnr 131 663003-07/111).

Småhus och bostadsrätter

Ett småhus eller en bostadsrätt i ett privatbostadsföretag kan antingen räknas som privatbostad eller som näringsfastighet/näringsbostadsrätt. Med privatbostad avses ett småhus eller en bostadsrätt som till övervägande del används eller är avsett att användas av ägaren eller någon närstående till honom för permanent boende eller som fritidsbostad, 2 kap. 8 § IL. Om det inträffar något som gör att en bostad hos samma ägare inte längre ska räknas som privatbostad, ska den ändå räknas som privatbostad under det år då ändringen sker och det följande året, om inte ägaren begär annat (tröghetsregeln). Motsvarande gäller också om bostaden övergår till en ny ägare under andra året efter det år då förändringen inträffade (2 kap.11 § IL). Vad

som sägs om privatbostad i 2 kap. 11 § IL (tröghetsregeln) gäller även för tomtmark (2 kap. 13 § IL).

Om ett småhus på en privatbostadsfastighet har brunnit ner eller rivits och fastigheten därefter består av tomtmark för småhusbebyggelse utgör tomtmarken privatbostadsfastighet om det finns en avsikt att åter bebygga den med ett småhus för eget eller närståendes boende.

Även om ägaren saknar en sådan avsikt, kan tomtmarken fortsätta att vara en privatbostadsfastighet med tillämpning av den s.k. tröghetsregeln. Detta gäller under det år då småhuset har brunnit ner eller rivits och som längst för de följande två åren (Skatteverket 2011-04-13, dnr 131 246306-11/111).

Ett boende behöver inte medföra att en fastighet med automatik utgör en privatbostadsfastighet. Av RÅ 2010 ref. 96 framgår att en renvaktarbostad som används för boende uteslutande i samband med renskötsel har ansetts utgöra näringsfastighet.

Prövningen av om ett småhus utgör näringsfastighet eller privatbostad utgår ifrån respektive ägares andel av fastigheten. Det är därmed fullt möjligt att ett småhus kan utgöra privatbostad i en ägares hand emedan den kan utgöra näringsfastighet i den andre ägarens hand. En juridisk person kan dock inte inneha en privatbostad. Ett sådant innehav klassificeras därmed som näringsfastighet eller näringsbostadsrätt.

En prövning av innehavet av fastigheter och bostadsrätter mot rörelsekriterierna i 13 kap. 1 § 1 stycket IL kan dessutom aktualiseras. Ett sådant innehav kan, under vissa förutsättningar, skattemässigt anses som lager i en handel med fastigheter/bostadsrätter eller i en byggnadsrörelse. I vissa fall kan även försäljningen av en privatägd fastighet anses hänförlig till byggnadsrörelse i aktiebolagsform (se t.ex. RÅ 1990 not. 407). Av KRNS dom 2009-11-04, mål nr 1528–1529-09 framgår att en sådan bedömning under vissa förutsättningar även kan ske beträffande bostadsrätter. I fallet hade ägaren under tre års tid köpt och sålt fem bostadsrätter. Bostadsrätterna hade han genom sitt bolag byggt om från tomma lokaler till bostäder. Beträffande byggnadsrörelse och handel med fastigheter, se vidare avsnitt 62.

Hästhållning på jordbruksfastighet

Brukhästar för drift av jordbruksfastighet, vilka används för bearbetande av jord respektive nyttjande i skogsbruk, kan ha sådan anknytning till fastigheten att de ska anses ingå i närings-

verksamhet enligt 13 kap. 1 § tredje stycket IL. Vid övrig hästhållning på jordbruksfastighet, där innehavaren av fastigheten är en fysisk person, ska inte hästhållningen med automatik anses ingå i en näringsverksamhet enligt 13 kap. 1 § tredje stycket IL. Själva innehavet av en jordbruksfastighet ska inte påverka bedömningen av om hästhållningen ska anses ingå i näringsverksamhet enligt 13 kap. 1 § första stycket IL. Den övriga hästhållningen är med andra ord inte undantagen en prövning gentemot de s.k. näringskriterierna. En självständig bedömning måste göras om hästhållningen utgör en näringsverksamhet. Detta följer enligt Skatteverket av RÅ 2010 ref. 111. Högsta förvaltningsdomstolen uttalar att innehavsregeln tar sikte på inkomster och utgifter som föranleds av själva innehavet av fastigheten och inte på användningen eller nyttiggörandet av tillgångar på fastigheten utan att ha en omedelbar koppling till denna. I det aktuella fallet hade fastigheten en viss betydelse för hästuppfödningen på så sätt att fastigheten gav möjlighet till bete för hästarna vilket i sin tur skapar visst ekonomiskt stöd. Av detta följer dock inte enligt Högsta förvaltningsdomstolen att hästuppfödningen ska anses ingå i en bedriven näringsverksamhet. Se även Skatteverkets ställningstagande 2007-02-12, dnr 131 104860-07/111.

Enligt Skatteverkets uppfattning medför t.ex. inte ett erhållit gårdstöd eller ett sponsorbidrag till en tävlingsverksamhet, bedriven av bidragsmottagaren, med automatik att verksamheten ska anses utgöra näringsverksamhet. En särskild bedömning måste göras i varje enskilt fall om näringskriterierna är uppfyllda eller ej.

Hästleasing

Det förekommer i trav- och galopp att ägaren vill hyra ut sin häst och för det erhåller han vanligtvis en procentandel i vad hästen springer in som en sorts hyra. För att avgöra om leasegivarens verksamhet är hobby eller näringsverksamhet måste man göra en fullständig bedömning av samtliga omständigheter. Skatteverket har i fråga om upplåtelseformen hästleasing uttalat att leasetagare, som är fysisk person, bedöms efter samma grund som om hästen innehas med äganderätt. Leasing av del av häst jämförs i detta sammanhang med innehav av hel häst (Skatteverket 2007-11-07, dnr 131 663007-07/111).

Att en eller flera hästar ägs gemensamt, samägande, för att minska kostnader eller att minska den ekonomiska risken är inte i sig ett tecken på näringsverksamhet. Inbesparade kostnader innefattas inte i vinstsyftet.

**Brottslig
verksamhet**

Av HFD dom 2011-06-21, mål nr 7262-09 framgår att provisioner som erhållits genom olaglig verksamhet (bl.a. i form av upprättandet av osanna fakturor åt några bolag) ansetts skattepliktig i inkomstslaget tjänst. Högsta förvaltningsdomstolen konstaterar att utbytet av den olagliga verksamheten inte har förverkats och att skadeståndsanspråk inte riktats. Högsta förvaltningsdomstolen konstaterar därefter att inkomst av brottslig verksamhet inte är skattefri enligt bestämmelserna i 8 kap. IL och att den aktuella verksamheten får anses ha bedrivits under sådana former att inkomst av den ska hänföras till tjänst. Högsta förvaltningsdomstolen konstaterar slutligen att inkomsten inte är undantagen från beskattning enligt 11 kap. IL.

Inkomst av brottslig verksamhet är inte uttryckligen undantagen från beskattning i inkomstslaget näringsverksamhet enligt 15 kap. IL eller enligt 8 kap. IL.

Enligt äldre rättspraxis har brottslig verksamhet normalt inte ansetts konstituera någon förvärvskälla, jfr RÅ 1987 not. 184, RÅ 1991 ref. 6 och RÅ 1992 not. 327.

Om den brottsliga verksamheten ingår som ett led i en legal verksamhet kan däremot anledning förekomma att beakta intäkter därav som skattepliktiga, jfr RÅ 1988 ref. 69 och RÅ 1949 Fi 209.

I RÅ 1991 ref. 6 var fråga om förskingring av olja från en arbetsgivare. HFD uttalar bl.a. att "... För att rörelse i kommunalskattelagens mening skulle anses föreligga krävdes förvärvsverksamhet som bedrevs yrkesmässigt, dvs. utmärktes av självständighet, viss regelbundenhet och varaktighet samt i regel av vinstsyfte. I de rättsfall där inkomst av illegal verksamhet beskattats som rörelseinkomst har den illegala verksamheten utgjort bara en del av förvärvsverksamheten i inkomstslaget.

I en verksamhet som helt och hållet bygger på brott bör beaktas att enligt 36 kap. 1 § första stycket brottsbalken utbyte av brott enligt denna balk ska förklaras förverkat, om det inte är uppenbart oskäligt. Normalt kan således, objektivt sett, verksamhet som uteslutande grundas på brott enligt brottsbalken inte anses leda till vinst.

Av den rättspraxis som nyss redovisats framgår också att hänsyn tas till förverkat belopp vid bestämmandet av skatt som ska utgå på inkomster från illegal verksamhet. Vidare kan

nämnas att, som omständighet att beakta vid bedömningen av om det är uppenbart oskäligt att förklara utbyte av brott förverkat, i 36 kap. 1 § andra stycket brottsbalken nämns även det förhållandet att det finns anledning att anta att skadeståndsskyldighet i anledning av brottet kommer att åläggas eller annars bli fullgjord.”

**Otillåten
tillståndspliktig
verksamhet**

Högsta förvaltningsdomstolen har i RÅ 2005 ref. 14 uttalat att ”[p]å många olika områden finns straffsanktionerade tillståndskrav för att bedriva viss näringsverksamhet. Så krävs t.ex. tillstånd av Vägverket för att driva trafikskola enligt lagen (1998:493) om trafikskolor och tillstånd av länsstyrelsen för att bedriva biluthyrningsrörelse enligt lagen (1998:492) om biluthyrning. Att en viss näringsverksamhet är otillåten på grund av att näringsidkaren saknar det tillstånd som krävs för att bedriva den lagenligt och att han därigenom gör sig skyldig till en brottslig handling kan enligt Regeringsrättens mening inte i sig få till konsekvens att inkomsten i sig inte är skattepliktig.”

Enligt Skatteverket är domen generellt tillämplig för beskattningen av otillåten, tillståndspliktig näringsverksamhet. Som exempel kan nämnas tillståndspliktigt spel på spelautomater och liknande som bedrivs utan tillstånd (Skatteverket 2007-11-07, dnr 131 662996-07/111).

**När anses närings-
verksamheten
(rörelse)
påbörjad?**

Om kriterierna för att näringsverksamhet ska anses föreligga är uppfyllda torde verksamheten senast ha påbörjats vid den första affärshändelsen som medför intäkter. Med den tidpunkten avses inte fakturering, utan när varan sålts eller arbetet påbörjats.

Intäkterna är emellertid inte ensamt avgörande. Näringsverksamheten kan också anses ha påbörjats vid tidpunkten för första bokföringstransaktionen, tecknande av hyreskontrakt för verksamhetslokal eller företagsförsäkring. I fråga om näringsfastigheter anses näringsverksamheten påbörjad när äganderätten övergått till köparen.

Utvecklings- och experimentkostnader blir dock inte avdragsgilla om näringsverksamheten senare inte kommer i stånd, se t.ex. RÅ 1987 ref. 106 och KRNS 2006-10-20, mål nr 1698 och 1700-05. Domarna visar att det inte räcker med att visa att man avser att starta verksamhet, man måste också visa att sådan verksamhet verkligen påbörjats.

När näringsverksamheten anses ha upphört behandlas i avsnitt 75.

**Rättsfall,
näringsverk-
samhet eller ej?**

49.2.1 Näringsverksamhet

RÅ 1982 1:50 Arbete med skogsmaskin vilken därefter avyttrades ansågs som näringsverksamhet.

RÅ 1982 Aa 132 Fiskeverksamhet har ansetts utgöra intäkt av rörelse.

RÅ 1983 1:40 Konsult med eget bolag beskattades för lön från bolaget.

RÅ 1983 1:84 Arbete för reklambyrå (AB) utfört av ensamföretagare har ansetts utgöra rörelseintäkt.

RÅ 1984 1:24 Bilrekonditionering har ansetts vara självständigt bedriven rörelse.

RÅ 1984 1:42 Grävmaskinägare som har anlitats av schaktmaskinföretag har ansetts oförhindrad att åta sig andra uppdrag och ansågs som näringsidkare.

RÅ 1984 1:101 Ingenjör med eget bolag beskattades i bolaget för erhållen ersättning från annan ingenjörbyrå.

RÅ 1985 1:37 Tidningsdistribution med egen lastbil för en uppdragsgivare ansågs som näringsverksamhet.

RÅ 1985 1:76 Personer med trafiktillstånd ansågs vara självständiga näringsidkare.

RÅ 1986 ref. 53 Värdepappershandel i trävarurörelse ansågs som rörelse och ej kapitalvinst.

RÅ 1986 ref. 123 Försäljningsprovisioner ansågs hänförliga till handelsbolags näringsverksamhet och inte tjänsteinkomst hos delägaren.

RÅ 1986 not. 65 Uppdragsgivare höll med material vid utförande av snickeriarbeten. Snickaren ansågs som näringsidkare.

RÅ 1986 not. 78 Bokförare med fem uppdragsgivare, egen lokal samt timdebitering ansågs bedriva näringsverksamhet.

RÅ 1987 ref. 56 Konstnärlig verksamhet ansågs utgöra näringsverksamhet och ej hobby.

RÅ 1987 ref. 164 (I) Frisör som hyrt arbetsplats i frisersalong har i visst fall ansetts bedriva rörelse.

RÅ 1988 ref. 45 Aktiebolags värdepappershandel ansågs vara näringsverksamhet och ej kapitalvinst.

RÅ 1988 ref. 91 Engångsersättning, vid vattenreglering, till sameby ansågs som näringsverksamhet och ej kapitalvinst.

RÅ 1993 ref. 55 Företagsdoktors aktiebolag beskattades bl.a. för styrelseuppdrag i näringsverksamheten och inte hos fysikern i tjänst.

RÅ 1996 not. 146 Stiftelse utan vinstsyfte ansågs bedriva näringsverksamhet.

RÅ 1997 ref. 16 Fackförbunds ackordsmätning mot mätavgift ansågs som näringsverksamhet.

RÅ 1998 ref. 10 Odontologisk förenings kursverksamhet saknade vinstsyfte men ansågs ändå som en näringsverksamhet.

RÅ 1999 ref. 50 Idrottsförenings anordnande av konsert ansågs som näringsverksamhet.

RÅ 2000 not. 189 Konsultarvoden beskattades i bolag och inte som inkomst av tjänst.

RÅ 2001 ref. 25 Avbytare inom jordbruket ansågs bedriva näringsverksamhet.

RÅ 2002 ref. 59 Vid innehav av näringsfastighet räknas redan innehavet till näringsverksamhet.

RÅ 2002 ref. 80 Fysisk person har beskattats i inkomstslaget näringsverksamhet vid försäljning av rättighet till eget bolag i vilket rättigheten använts.

RÅ 2004 ref. 6 Rätt till framtida inkomster från exploateringen av en uppfinning (avkastningsrätt) som upparbetats genom egen arbetsinsats har med hänsyn till omständigheterna ansetts som näringsverksamhet.

RÅ 2004 ref. 62 Ägare av bolag har inte beskattats för ersättning som bolaget uppburit från ett helägt dotterbolag för arbete som ägaren utfört i bolaget.

RÅ 2005 ref. 14 Inkomst av olaglig taxirörelse som bedrivits utan erforderligt tillstånd har ansetts som skattepliktig näringsverksamhet.

RÅ 2006 ref. 58 Nybildat vilande aktiebolag ansågs bedriva näringsverksamhet.

RÅ 2007 not. 103 Ägare av ett bolag har inte beskattats personligen för ersättning avseende annonsförsäljning som ett dotter-

företag till bolaget uppburit från ett annat av ägaren delägt bolag.

RÅ 2007 ref. 61 II Fråga om F-skattsedelns rättsverkningar vid påförande av arbetsgivaravgifter. Arvode till VD.

RÅ 2010 ref. 96 Renvaktarbostad som används för boende uteslutande i samband med renskötsel har ansetts utgöra näringsfastighet.

49.2.2 Ej näringsverksamhet

RÅ 1981 1:4 Aktiehandel ansågs som kapitalvinst.

RÅ 1981 1:17 Företagsläkare med eget bolag beskattades för verksamheten i inkomstslaget tjänst.

RÅ 1982 1:38 Tidningsdistributör med egen bil han ansetts vara arbetstagare trots att flera uppdragsgivare funnits.

RÅ 1984 1:29 Person som anskaffat intervjuobjekt för marknadsundersökningar har ansetts vara arbetstagare.

RÅ 1984 1:47 Säljare av monteringsfärdiga trähus har ansetts vara arbetstagare.

RÅ 1984 1:56 Delägare i HB har utfört teknisk konsultverksamhet åt AB. Ersättningen hänfördes till inkomst av anställning.

RÅ 1986 ref. 87 Spel i utlandet ansågs inte som näringsverksamhet.

RÅ 1987 ref. 163 Tupperwareförsäljares rabatter/ersättning har ansetts som inkomst av tjänst.

RÅ 1987 ref. 164 (II) Frisör som hyrt arbetsplats i frisersalong har i visst fall ansetts som arbetstagare.

RÅ 1988 not. 114 Avyttring av konstsamling under hand ansågs som kapitalvinst.

RÅ 1988 ref. 117 Innehav av en travhäst ansågs inte vara näringsverksamhet.

RÅ 1991 ref. 6 Brottslig verksamhet

RÅ 1993 ref. 104 Styrelseuppdrag beskattades som inkomst av tjänst och inte i eget bolag.

RÅ 2000 not. 49 Konsultuppdrag under 6 månader beskattades i inkomstslaget tjänst och inte i eget bolag.

RÅ 2000 not. 187 Styrelsearvode beskattades i inkomstslaget tjänst och inte i bolag som konsulten hade bestämmande inflytande över.

RÅ 2001 ref. 50 Svensk ishockeyförening ansågs som arbetsgivare för tre inhyrda spelare trots att ersättning utgått till ett utländskt företag enligt avtal.

RÅ 2001 ref. 60 Deläggande advokataktiebolag ansågs inte bedriva en självständig näringsverksamhet i förhållande till ett gemensamt ägt kommanditbolag.

RÅ 2003 ref. 49 Förvaltningen av ett företags likviditetsreserv, placerad i marknadsnoterade aktier, har inte ansetts utgöra värdepappersrörelse.

RÅ 2003 ref. 89 Ersättning som ett bolag betalat till personer, vilka genom bolagets försorg fått arbetstillstånd i Sverige, vid plockning av vilt växande bär har ansetts utgöra ersättning för arbete.

RÅ 2007 not. 28 Förvärv av utländska aktier har säkrats med motsvarande lån i utländsk valuta. Bolagets avyttring behandlas enligt kapitalvinstreglerna med omräkning till aktuell valutakurs, oavsett 14 kap. 8 § IL.

RÅ 2007 not. 162 Banks innehav av aktier inom ramen för riskkapitalverksamhet har inte ansetts utgöra lagertillgångar.

RÅ 2007 ref. 61 I Fråga om F-skattsedelns rättsverkningar vid påförande av arbetsgivaravgifter. En tekniker övergick från att vara anställd i aktiebolag till att vara inhyrd via två kommanditbolag.

RÅ 2008 ref. 66 Förmedling av finansieringslösning med avseende på försäljning av bilar har överförts till ett särskilt bolag enligt avtal. Innebörden av avtalen har ansetts vara att provisionsinkomsterna överförts till handlaren personligen från bilhandelsbolaget.

RÅ 2100 ref. 49 En företagsledare i ett fåmansföretag som säljer markvårdsutrustning har sålt en av honom privat ägd parktraktor. Avyttringen har inte ansetts kunna hänföras till företaget eller ses som ett utflöde av dess verksamhet.

RÅ 2010 ref. 111 Att fastigheten har viss betydelse för hästuppfödningen på så sätt att fastigheten ger möjlighet till bete för hästarna vilket i sin tur skapar visst ekonomiskt stöd

innebär inte att hästuppfödningen ska anses ingå i en bedriven näringsverksamhet.

49.3 Aktiebolag, ekonomiska föreningar m.fl. juridiska personer

Skatterättsliga regler

Skatterättsligt behandlas aktiebolag, ekonomiska föreningar m.fl. juridiska personer etc. som självständiga skattesubjekt. Detta innebär att bolaget etc. är skattskyldigt för sina inkomster. Samtliga inkomster ska beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet. Avgränsningen mot inkomstlagen tjänst och kapital kan därmed sägas ha en mindre betydelse vad gäller aktiebolag, ekonomiska föreningar m.fl. juridiska personer.

Av praxis framgår att det i princip inte finns något skattemässigt hinder mot att i aktiebolagsform bedriva fria yrken där personliga arbetsinsatser utgör grunden för verksamheten (jfr RÅ 83 ref. 40 och RÅ 1993 ref. 104). Skatteverket har i ställningstagande 2005-03-18, dnr 130 156509-05/111 ansett att en idrottsutövare med skatterättslig verkan kan bedriva sin idrottsliga verksamhet i aktiebolagsform, förutsatt att verksamheten som sådan uppfyller kraven för näringsverksamhet. Se även RÅ 2007 not. 103 beträffande annonsförsäljning som fakturerats från ett dotterföretag.

Föreligger emellertid omständigheter som visar att den verkliga innebörden är den att det är ägaren av aktiebolaget och inte aktiebolaget som bedriver verksamheten kan det emellertid bli aktuellt att bortse från aktiebolaget och påföra ägaren de inkomster som härrör från verksamheten ifråga (jfr t.ex. beträffande utövande konstnärer RÅ 1969 ref. 19 och RÅ 1973 Fi 85, beträffande författare RÅ 1974 A 2068, beträffande läkare som utövade företagsläkarvård RÅ 81 1:17 och RÅ 1993 ref. 55 beträffande VD/styrelseledamot). Jämför även RÅ 2001 ref. 50 beträffande en svensk ishockeyförening som ansågs som arbetsgivare för tre inhyrda spelare trots att ersättning utgått till ett utländskt företag enligt avtal, RÅ 1984 ref. 1:56 beträffande delägare i ett handelsbolag som utfört teknisk konsultverksamhet åt ett aktiebolag och RÅ 2007 ref. 61 I-II beträffande verklig innebörd och F-skattsedelns rättsverkningar vid påförande av arbetsgivaravgifter avseende dels en underhållstekniker, dels en VD. Skatteverket har i ett ställningstagande 2007-10-04, dnr 131 609380-07/111, och i ett ställningstagande 2008-03-07, dnr 131 121442-08/111, gjort vissa uttalanden med anledning av RÅ 2007 ref. 61 I-II

och möjligheten att bortse från ett enmansbolag vid påförande av arbetsgivaravgifter, inkomsttaxeringen och mervärdesskatten i de fall en F-skattsedel åberopats.

Avgränsningen av inkomstslaget näringsverksamhet i 13 kap. 1 § IL är uttömmande för det fall den juridiska personen bedriver näringsverksamhet. Även andra verksamheter som per definition inte är näringsverksamhet, t.ex. lotterivinster och kapitalförvaltning eller verksamhet hos t.ex. stiftelser och ideella föreningar, ska ändå beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet enligt 13 kap. 2 § IL.

Omständigheterna kan undantagsvis vara sådana att en juridisk person (t.ex. aktiebolag eller handelsbolag) bedriver ”hobbyverksamhet” för aktiebolagets/handelsbolagets ägares eller denne närståendes räkning, jfr t.ex. RÅ 1987 not. 243, KRNS 1997-11-27, mål nr 7374-1994, KRNG 2000-08-31, mål nr 543-1998, KRNG 2003-02-28, mål nr 2996-2998-2000, KRSU 2007-01-28, mål nr 1722-1724-05 och KRNS 2007-09-19, mål nr 2149-07. Aktiebolagets utgifter för ”hobbyverksamheten” ska, om så är fallet, anses vara en privat levnadskostnad för ägaren. Om handelsbolaget bekostar handelsbolagsdelägarens privata utgifter, t.ex. dennes hobbyverksamhet, kan uttagsbeskattning aktualiseras.

Avgränsningen mellan värdepappersrörelse (för egen räkning) och värdepappersförvaltning får betydelse för den skattemässiga behandlingen. Högsta förvaltningsdomstolen har i ett antal fall behandlat gränsdragningen, jfr RÅ 1986 ref. 53, RÅ 1988 not. 270, RÅ 1988 not. 273-276, RÅ 1988 ref. 45, RÅ 1992 not. 575, RÅ 2002 ref. 52, RÅ 2003 ref. 49, RÅ 2004 not. 58 och RÅ 2009 ref. 36. Uppfyller den juridiska personen kriterierna för värdepappersrörelse blir lagerregler tillämpliga. Bedriver den juridiska personen värdepappersförvaltning blir kapitalreglerna i 44 och 48 kap. IL tillämpliga även om inkomsten som sådan hänförs till inkomstslaget näringsverksamhet. Värdepappersrörelse kan enligt RÅ 1981 1:4 inte bedrivas i handelsbolag med fysiska personer som delägare när verksamheten bedrivs för egen räkning. Se vidare avsnitt 82.

Avgränsningen mellan lagertillgångar och kapitaltillgångar får även betydelse vad gäller fastigheter som ingår i en handel med fastigheter eller i en byggnadsrörelse. Fastigheter i sådan verksamhet utgör i regel lagertillgångar (lagerfastigheter). Se vidare avsnitt 62. En bedömning utifrån rörelsekriteriet i 13 kap. första stycket 1 IL kan även aktualiseras beträffande

bostadsrätter som ingår i en handel eller en byggnadsrörelse. KRNS har i dom 2010-10-22, mål nr 7543-09 kommit till slut att ett aktiebolag bedrev handel med bostadsrätter. Bolaget förvärvade den 30 juni 2006 13 andelar i en bostadsrättsförening. Andelarna avyttrades redan den 6 augusti respektive den 29 augusti 2006. Av domskälen kan utläsas att det ligger närmast till hands att se till praxis avseende handel med fastigheter. Av denna praxis framgår att det vid bedömningen framför allt är frekvensen av försäljningar som beaktas men att hänsyn även kan tas till närliggande bolags verksamhet. Jfr även KRNS 2010-10-22, mål nr 7544-7545-09, KRNS 2010-09-29, mål nr 3355-3357-10 (fysiska personer), RÅ 1981 1:42 och RSV FB Dt 1981:8.

Tillgångar som juridiska personer anskaffar för delägarnas personliga bruk kan komma att räknas till inkomstslaget näringsverksamhet. Ränteutgifter och kapitalförluster för sådan egendom hänförs till inkomstslaget näringsverksamhet.

Utskiftning från aktiebolag behandlas huvudsakligen inom kapitalvinssystemet, se vidare avsnitt 43.

Försäljning av AB

Vid avyttring av aktier beskattas ägarna enligt kapitalvinstreglerna. Beskattning kan förekomma i inkomstslaget näringsverksamhet.

Beträffande avyttring av företagsägda andelar, se vidare avsnitt 82 och 83. Avser försäljningen bolagets tillgångar (inkräm), beskattas eventuell vinst i bolaget som inkomst av näringsverksamhet.

För en fysisk person sker beskattningen i normalfallet i inkomstslaget kapital. Vidare kan beskattning i inkomstslaget tjänst bli aktuell vid tillämpningen av reglerna om fåmansföretag i 57 kap. IL, se vidare avsnitt 89–90.

Skalbolag

Försäljning av andelar i skalbolag eller s.k. återköp kan i vissa fall beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet. En förutsättning för tillämpning är att det är fråga om andelar i ett skalbolag eller att ett s.k. återköp sker. Skalbolagsreglerna finns beskrivna i avsnitt 93.

För en fysisk person som är delägare återfinns skalbolagsreglerna i 49 a kap. IL och omfattar avyttring av andelar i aktiebolag, ekonomiska föreningar och handelsbolag.

Beträffande företagsägda andelar som avses i 25 a kap. IL återfinns skalbolagsregler i 25 a kap. 9–18 §§ IL.

Förbjudna lån

I samband med slopandet av de s.k. stoppreglerna (prop. 1999/2000:15) reglerades den skattemässiga behandlingen av förbjudna lån till juridiska personer. Lån till juridiska personer i strid med reglerna i 21 kap. ABL eller 11 § lagen om tryggnad av pensionsutfästelser m.m. räknas till inkomstslaget näringsverksamhet (13 kap. 3 och 4 §§ IL och 15 kap. 3 § IL). Fr.o.m. 1 januari 2010 gäller dock bestämmelserna inte aktiebolag som är låntagare. Se vidare avsnitt 43.6.

49.4 Handelsbolag

Skatterättsliga regler

I skattehänseende behandlas kommanditbolag och övriga handelsbolag i huvudsak lika. Trots att handelsbolaget civilrättsligt räknas som en självständig juridisk person ska ändå inkomster beskattas hos delägarna.

Vad som från ett näringsdrivande handelsbolags resultat tillgodogörs delägare beskattas alltid som inkomst av näringsverksamhet och detta oavsett om andelen i vinsten tagits ut eller ej och oavsett om tillgodoräkandet benämns lön, utdelning eller sker i form av varuuttag. För delägare som är juridisk person hänförs all inkomst från handelsbolag till inkomstslaget näringsverksamhet.

För delägare som är fysisk person eller dödsbo hänförs kapitalvinst vid avyttring av näringsfastigheter och näringsbostadsrätter till inkomstslaget kapital. Fysisk person som är delägare i ett handelsbolag beskattas i inkomstslaget tjänst för s.k. förbjudet lån *till* handelsbolag *från* aktiebolag (11 kap. 45 § IL och 13 kap. 4 § IL). Annan inkomst från handelsbolaget hänförs till inkomstslaget näringsverksamhet. I likhet med aktiebolag *beräknas* dock kapitalvinst vid ej yrkesmässig avyttring av andelar m.m. enligt de regler som gäller i kapital.

Kapitalvinsten för fysisk person vid försäljning av andel i handelsbolag ska i vissa fall beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet. Denna regel är en stoppregel för att motverka att arbetsinkomster i handelsbolag omvandlas till kapitalvinster på andelar. Reglerna återfinns i 51 kap. IL. Se vidare del 1 avsnitt 35.

Försäljning av andelar (även HB/KB andelar) i skalbolag kan i vissa fall beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet, se vidare avsnitt 93. En mer utförlig beskrivning av skatterättsliga bestämmelser för handelsbolag och EEIG finns i avsnitt 44.

49.5 Enskilda näringsidkare

Skatterättsliga regler

Då en enskild person bedriver näringsverksamhet beskattas överskottet av verksamheten som inkomst av näringsverksamhet hos den fysiske personen. Någon beskattning under inkomst av kapital för ränta på egen kapitalinsats i verksamheten (bortsett från räntefördelning) eller under inkomst av tjänst för värdet av den egna arbetsinsatsen sker inte.

Kapitalvinster och kapitalförluster vid avyttring av näringsfastigheter och näringsbostadsrätter räknas för enskilda näringsidkare till inkomstslaget kapital (13 kap. 6 § IL). Näringsidkaren ska, vid försäljningen, återföra gjorda värdeminskningsavdrag och förbättrande reparationer (de sista fem åren) och underhåll i inkomstslaget näringsverksamhet.

För att en näringsidkare ska kunna göra avsättning till ersättningsfond vid tvångsförsäljningar och liknande situationer, enligt 31 kap. 5 § IL, kan näringsidkaren begära att kapitalvinstbeskattning vid avyttring av näringsfastighet ska ske i inkomstslaget näringsverksamhet (13 kap. 6 § IL). Se vidare avsnitt 66.

Försäljning av enskild firma

En försäljning av enskild firma innebär att ägaren avyttrar sina tillgångar och skulder i verksamheten. Försäljning av andra anläggningstillgångar än fastigheter, bostadsrätter och värdepapper betraktas då som den sista affärshändelsen i näringsverksamheten. Detta innebär att dolda reserver, som uppkommit genom exempelvis avskrivning av inventarier etc., blir beskattade som intäkt i näringsverksamheten.

Om underskott föreligger när enskild näringsverksamhet upphör får i allmänhet avdrag som för kapitalförlust (42 kap. 34 §§ IL) göras vid kommande års taxering eller som för allmänt avdrag (62 kap. 2–4 §§ IL), se vidare avsnitt 75.

49.5.1 Enkelt bolag

Skatterättsliga regler

Ett enkelt bolag är ingen juridisk person. Det enkla bolaget taxeras inte för sin inkomst. Kostnader och inkomster hänförs i stället till delägarna som beskattas härför. Beskattningen hos delägarna sker enligt de regler som gäller för enskild näringsverksamhet om delägaren är en fysisk person och enligt de regler som gäller för juridiska personer om delägaren är ett aktiebolag. Tillgångarna i ett enkelt bolag ägs inte av bolaget utan varje delägare äger i stället del i bolagets olika tillgångar och skulder. Överlåtelse av andel i enkelt bolag innebär att

delägaren överlåter sin del i de tillgångar och skulder av olika slag som ingår i bolaget.

49.5.2 Kapitalvinster och kapitalförluster på näringsfastigheter och näringsbostadsrätter

Reglerna om kapitalvinst och kapitalförlust på fastigheter och bostadsrätter finns beskrivna i avsnitt 31–32.

Enskilda näringsidkare samt fysiska personer och dödsbon som är delägare i handelsbolag beskattas för kapitalvinster och kapitalförluster på näringsfastigheter och näringsbostadsrätter i inkomstslaget kapital (13 kap. 4 § IL).

Aktiebolag, ekonomiska föreningar samt övriga juridiska personer beskattas för kapitalvinster och kapitalförluster på näringsfastigheter och näringsbostadsrätter i inkomstslaget näringsverksamhet.

49.5.3 Vissa tillgångar och skulder

Tillgångar

Av 13 kap. 7 § IL följer att delägarätter, fordringsrätter, andelar i svenska handelsbolag och sådana tillgångar som avses i 52 kap. IL räknas inte som tillgångar i näringsverksamheten för enskilda näringsidkare.

De ska dock räknas som tillgångar i näringsverksamheten om de är

- lagertillgångar, pågående arbeten, kundfordringar eller liknande tillgångar,
- inventarier eller fordringar på grund av avyttring av inventarier,
- banktillgodohavanden som hör till näringsverksamheten,
- fordringar på sådana försäkringsersättningar eller skadestånd som ska tas upp i näringsverksamheten,
- andelar i kooperativa föreningar förutsatt att innehavet av andelarna betingas av näringsverksamheten eller fordringar på grund av avyttring av sådana andelar eller
- fordringar som medlemmar i kooperativa föreningar har på föreningen förutsatt att medlemskapet i föreningen betingas av näringsverksamheten.

Patent och andra sådana rättigheter räknas som inventarier i näringsverksamheten även om de inte förvärvats från någon annan (13 kap. 7 § tredje stycket IL).

Av RÅ 1997 ref. 5 II framgår att en enskild näringsidkares placering i realränteobligationer, sparcertifikat, privatobligationer och räntefonder utgjorde fordringsrätter som inte kunde anses ingå i näringsverksamheten. Specialinlåning i bank kunde däremot anses ingå i näringsverksamheten. Av ett inte överklagat förhandsbesked (SRN 2011-06-15, dnr 120-10/D) framgår att ett visst konto hos en bank räknats till näringsverksamheten. Kontot hade en löptid på två år. Vid löptidens utgång utbetalas dels nominellt belopp på kontot, dels fast ränta, dels – i förekommande fall – ett tilläggsbelopp. Tilläggsbeloppet beräknas på ett aktieindex (om index inte har sjunkit under löptiden). Kontot var odelbart. Det gick inte att skilja rätten till ränta eller till eventuellt tilläggsbelopp från det insatta beloppet och kontot avslutas med utbetalning vid löptidens utgång.

Enligt 25 kap. 3 § IL avses med kapitaltillgångar andra tillgångar i näringsverksamheten än de som uttryckligen uppräknas. Uppräkningen avser:

- lagertillgångar, pågående arbeten, kundfordringar och liknande tillgångar,
- inventarier, och
- patent och andra sådana rättigheter som räknas upp i 18 kap. 1 § andra stycket 1 även om de inte förvärvats från någon annan.

Detta innebär t.ex. att vissa fordringsrätter (t.ex. fordran på sådan skadestånds eller försäkringsersättning som ska tas upp i näringsverksamhet) som inte omfattas av uppräkningen i 25 kap. 3 § IL men ändå räknas till näringsverksamheten enligt 13 kap. 7 § IL behandlas enligt kapitalvinstreglerna.

En avyttring av fordringsrätter som inte omfattas av uppräkningen i 13 kap. 7 § IL räknas för enskilda näringsidkare till inkomstslaget kapital. En omplacering till en fordringsrätt innebär därmed ett uttag från näringsverksamheten.

Tillgångar som avses i 52 kap. IL är personliga tillgångar och annan lös egendom. Bland annan lös egendom finns exempelvis investeringsobjekt m.m. Inte heller derivat avseende investeringsobjekt och liknande ska räknas som tillgångar i näringsverksamheten för enskilda näringsidkare.

Enskilda näringsidkare kan i undantagsfall ha andelar som är lagertillgångar. Det kan exempelvis vara fråga om andelar i fastighetsförvaltande bolag i enlighet med 27 kap. 6 § IL.

Fysiska personer kan inte vare sig i enskild näringsverksamhet (se RÅ 1966:1496) eller som delägare i handelsbolag (se RÅ 1981 1:4) anses bedriva handel med värdepapper (för egen räkning). Det betyder att privatpersoner inte vare sig direkt eller via handelsbolag kan inneha sådant lager av värdepapper.

Handel med fastigheter och byggnadsrörelse beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet. Fastigheter i sådan verksamhet utgör i regel lagertillgångar (lagerfastigheter). Se vidare avsnitt 62.

Patent och andra sådana rättigheter räknas som inventarier i näringsverksamheten även om de inte förvärvats från någon annan (13 kap. 7 § tredje stycket IL).

Skulder

För enskilda näringsidkare ska en skuld inte räknas till näringsverksamheten, om skulden hänför sig till tillgångar som inte ska räknas som tillgångar i näringsverksamheten (13 kap. 8 § IL). Detta innebär att skuldräntan inte får dras av i näringsverksamheten och att skulden inte ska minska kapitalunderlaget för räntefördelning och expansionsfond.

49.5.4 Rabatt och pristillägg

Även om en andel i ett aktiebolag eller i en ekonomisk förening inte räknas som en tillgång i näringsverksamheten, ska utdelning från aktiebolaget eller den ekonomiska föreningen räknas till inkomstslaget näringsverksamhet, om utdelningen lämnas i förhållande till köp (rabatt) eller försäljningar (pristillägg) som gjorts i näringsverksamheten.

Denna form av utdelningar är i realiteten en prisjustering som ska påverka resultatet i inkomstslaget näringsverksamhet under förutsättning att köpet eller försäljningen hänförs till detta inkomstslag.

49.5.5 Samfälligheter

Skattesubjekt

Av 6 kap. 6 § första stycket IL framgår att svenska juridiska personer som har bildats enligt en författning eller på liknande sätt för att förvalta en sådan marksamfällighet eller regleringssamfällighet som är en särskild taxeringsenhet, är skattskyldiga för samfällighetens inkomster.

**Delägar-
beskattning**

Av andra stycket samma bestämmelse framgår vidare att svenska juridiska personer som har bildats för att förvalta andra samfälligheter än sådana som avses i första stycket inte själva är skattskyldiga, utan att det i dessa fall är delägarna som beskattas. Om en näringsfastighet har del i en sådan samfällighet som avses i 6 kap. 6 § första stycket IL t.ex. häradsallmänningar, sockenallmänningar eller allmänningsskogar, räknas utdelning från samfälligheten för enskilda näringsidkare till inkomstslaget näringsverksamhet.

Om en näringsfastighet har del i en samfällighet som inte är att anse som ett skattesubjekt, dvs. samfälligheten delägarbeskattas, ska en enskild näringsidkare ta upp sin andel av samfällighetens inkomst i inkomstslaget näringsverksamhet.

En delägarbeskattad samfällighets kapitalvinster och kapitalförluster på näringsfastigheter och näringsbostadsrätter räknas dock till inkomstslaget näringsverksamhet, om den fastighet som har del i samfälligheten är en lagertillgång.

**Fiskevårdsområde
viltvårdsområdes-
föreningar**

Fiskevårdsområden (FVO) och viltvårdsområden (VVO) utgör s.k. rättighetssamfälligheter. För att förvalta dessa samfälligheter bildas FVO- respektive VVO-föreningar. Vad gäller inkomstbeskattningen så ska delägarna beskattas för samfällighetens inkomster.

Bestämmelser om fiskevårdsområden (FVO) och viltvårdsområden (VVO) finns i lagen (1981:533) om fiskevårdsområden och i lagen (2000:592) om viltvårdsområden. Den senare har ersatt lagen (1980:894) om jaktvårdsområden. För förvaltning av ett FVO/VVO ska bildas en fiskevårdsområdesförening/viltvårdsområdesförening.

Fiskevårdsområdesföreningar/viltvårdsområdesföreningar är sådana svenska juridiska personer som avses i 6 kap. 6 § andra stycket IL. Det är således delägarna i samfälligheten som ska beskattas. Då delägarna har del av samfälligheten genom en näringsfastighet sker beskattningen i inkomstslaget näringsverksamhet (13 kap. 10 § andra stycket IL). I 15 kap. 10 § IL finns en gräns på sexhundra kronor vilken vinsten per delägare i delägarbeskattade samfälligheter måste uppgå till för att vinsten ska redovisas i näringsverksamheten. Se vidare dåvarande RSV:s skrivelse den 5 mars 2001, dnr 3038-01/100.

Skatteverkets Handledning för stiftelser, ideella föreningar och samfälligheter m.fl. behandlar problematiken gällande samfällighetsföreningar mer utförligt.

49.5.6 Royalty m.m.

Vad är royalty?

Med royalty brukar avses en ersättning som någon utger för rätten att nyttja till honom upplåten egendom. Materiella tillgångar kan bestå både av fast och lös egendom medan immateriella tillgångar endast kan vara lös egendom. Bland immateriella tillgångar räknas upphovsrätt, mönster, varumärke, firma och patent. Vad som avses med royalty i skatteavtalens mening definieras i royaltyartikeln (jfr artikel 12 punkt 2 i OECD:s modellavtal).

Den som får ersättning i form av royalty eller periodiskt utgående avgift för att materiella eller immateriella tillgångar utnyttjas, anses bedriva näringsverksamhet. Om royaltyn eller avgiften grundar sig på anställning eller på uppdrag eller tillfällig verksamhet som inte ingår i en näringsverksamhet, räknas den dock inte till inkomstslaget näringsverksamhet utan till inkomstslaget tjänst (13 kap. 11 § IL).

Varierande belopp

Kännetecknande för royalty är att ersättningen i princip utgår med varierande belopp, t.ex. per producerad enhet eller i förhållande till en verksamhets omsättning (RÅ 1958 ref. 48). Ett engångsbelopp som betalas i förskott kan således inte utgöra royalty. Ersättningens totala belopp får nämligen inte vara känt på förhand. Detta utesluter inte att en i efterhand reglerad royalty utgörs av ett engångsbelopp. En engångsersättning som avlösning för framtida skyldighet att utge royalty har ansetts skattepliktig som intäkt av rörelse enligt den gamla ordningen (RÅ 1967 ref. 7). Om förskottsbetalningar går i avräkning mot i efterhand bestämd rörlig licensavgift har ersättningen ansetts utgöra royalty (RÅ 1947 ref. 34). Den omständigheten att det i royaltyavtal stipuleras fasta minimi- eller maximibelopp påverkar inte ersättningens karaktär av royalty. Fasta ersättningar anses inte utgöra royalty men likställs med royalty om de utgår periodvis.

Upplåtelse, ej överlåtelse

Bestämmelsen i 13 kap. 11 § IL avser upplåtelse och inte överlåtelse av en rättighet. Gränsdragningsproblem kan uppkomma vid exempelvis finansiell leasing och avbetalningsköp. Vid överlåtelse av aktier har vederlag som bestämts att utgå med viss procent av det sålda bolagets omsättning ansetts som royalty (RÅ 1957 ref. 1). I senare rättsfall har emellertid sättet att beräkna vederlaget inte varit avgörande vid bedömningen. I ett förhandsbeskedsärende erlade ett aktiebolag vid förvärv av aktier ersättning i form av ett kontantbelopp, årlig livränta samt royalty under sex år. Royaltyn skulle ersätta säljaren för

den know-how denne genom det sålda bolaget överfört till köparen. Storleken på royaltyn bestämdes uteslutande i förhållande till det köpande bolagets resultat. Det som royalty betecknade beloppet ansågs dock i realiteten vara en del av köpeskillingen för aktierna i det köpta bolaget (RÅ84 Aa 111).

Praxis

I allmänhet utgör royalty intäkt av näringsverksamhet. KRNG har i dom 2010-09-14, mål nr 7550–7551-09, haft att ta ställning till ett fall där omständigheterna var sådana att två fysiska personer arbetat fram sångböcker som presenterats vid bokmässor. Framtagandet av böckerna hade haft stor omfattning och inte skett tillfälligt. En av personernas företag skulle få producera böckerna. KR ansåg att royaltyinkomsterna skulle anses som inkomst av näringsverksamhet då de inte grundat sig på anställning, uppdrag eller på tillfällig verksamhet som inte ingår i näringsverksamheten.

Innehav av patent/rättighet

Även sådan royalty som tidigare utgjorde intäkt av annan fastighet utgör numera intäkt av näringsverksamhet. Som exempel kan nämnas royalty som fastighetsägare uppburit på grund av upplåten rätt till brytning av naturfyndighet. Royalty som avser tillfälligt bedriven vetenskaplig, litterär, konstnärlig eller därmed jämförlig verksamhet utgör intäkt av tjänst (RÅ 1971 Fi 1521, R77 1:15 = RÅ 1977 ref. 27).

En persons förvärv av en ideell andel i vissa patent har ansetts utgöra rörelse (RÅ 1981 Aa 1 och Aa 69).

Högsta förvaltningsdomstolen har i RÅ 2002 ref. 80 fastställt Skatterättsnämndens förhandsbesked och beskattat fysisk person i inkomstslaget näringsverksamhet vid försäljning av en rättighet (utgivningsbevis) till eget bolag i vilket rättigheten använts. Jämför även RÅ 2004 ref. 6 där rätt till framtida inkomster från exploateringen av egenupparbetad uppfinning ansågs som näringsverksamhet.

49.5.7 Inkomster vid uthyrning av rum i privatbostadsfastighet

Klassificeringen av en fastighet som antingen privatbostadsfastighet eller näringsfastighet görs vid inkomstbeskattningen. Av 41 kap. 1 § och 42 kap. 1 och 30 §§ IL framgår att inkomster som härrör från uthyrning av rum i privatbostadsfastighet ska tas upp som inkomst av kapital.

Skatteverket har i skrivelse 2004-12-01, dnr 130 682054-04/111 redogjort för sin inställning till inkomster vid uthyrning av rum i privatbostadsfastighet, s.k. Bed & Breakfast.

Det förhållandet att hyresinkomster erhållits genom uthyrning av möblerade rum med servering av frukost, s.k. Bed & Breakfast, förändrar enligt Skatteverkets mening inte beskattningen vad avser upplåtelsen av rummet/rummen. Beskattningen i denna del styrs av fastighetens klassificering som privatbostadsfastighet eller näringsfastighet.

Även ersättning för städning, bäddning av sängar etc. beskattas, enligt Skatteverkets uppfattning, som inkomst av kapital då sådana tjänster får anses ingå i rumsuthyrningen.

Servering av frukost i samband med rumsuthyrning i privatbostadsfastighet är i normalfallet att anse som en tjänst integrerad med rumsuthyrningen. Även den delen av ersättningen för Bed & Breakfast som kan anses belöpa på frukostserveringen får enligt Skatteverkets mening därmed anses utgöra del av ersättning för upplåtelse av rum i privatbostadsfastighet enligt 42 kap. 30 § IL.

49.5.8 Ändring av fastighets skattemässiga karaktär vid ombyggnation

Innehav av näringsfastighet räknas alltid som näringsverksamhet och privatbostadsfastighet kan inte ingå i en näringsverksamhet, 13 kap. 1 § IL.

Med privatbostad avses ett småhus som till övervägande del används eller är avsett att användas av ägaren eller någon närstående till honom för permanent boende eller som fritidsbostad, 2 kap. 8 § IL. Frågan om en bostad ska räknas som privatbostad under ett visst kalenderår ska bestämmas på grundval av förhållandena vid årets utgång, 2 kap. 10 § IL.

Definitionen av privatbostadsfastighet i 2 kap. 13 § IL och ersättningsbostad i 47 kap. 5 § IL relaterar till begreppet ”småhus” som vid inkomstbeskattningen har samma innebörd som vid fastighetstaxeringen. Skatteverket anser därför att inkomstbeskattningen bör knytas till den indelning av byggnadstyper som följer av en tillämpning enligt fastighetstaxeringslagen.

Fastighetstaxeringen sker på grundval av fastighetens användning och beskaffenhet vid årets ingång, vilket leder till att även inkomstbeskattningen ska ske med hänsyn till förhållandena vid denna tidpunkt.

Om byggnaden vid ingången av året rätteligen motsvarar ett småhus alternativt ett hyreshus, så behåller byggnaden också den karaktären under hela det innevarande beskattningsåret.

Ombyggnad eller annan ändring av en fastighet kommer alltså vid inkomstbeskattningen att få betydelse först för påföljande beskattningsår (Skatteverket 2007-11-16, dnr 131 678347-07/111).

Skatteverket har i ställningstagandet ”Fastighetstaxeringens betydelse vid inkomstbeskattning av specialbyggnad” 2005-06-21, dnr 130 359099-05/111, uttalat att inkomstbeskattningen i förevarande fall ska bestämmas med hänsyn till förhållandena vid årets ingång.

I Skatteverkets Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m. vid 2007 års taxering s. 487 anges att en fastighet kan skifta beskattningsnatur redan för det år som ombyggnaden sker. Därför ska vad som anges i ställningstagandet 2007-11-16, dnr 131 678347-07/111, tillämpas för beskattningsåret 2007 och tidigare endast efter yrkande från den skattskyldige.

49.6 Delägare i fåmansföretag och fåmanshandelsbolag

Särskilda bestämmelser om utdelning och kapitalvinst på aktier i fåmansföretag och företag som har varit fåmansföretag finns i 57 kap. IL. I 56 kap. 8 § IL finns hänvisningar till särskilda bestämmelser som berör fåmansföretag, fåmanshandelsbolag och deras delägare m.fl.

De s.k. fåmansreglerna finns beskrivna i avsnitt 89–90.

50 Fast driftställe

50.1 Inledning

När ett utländskt företag bedriver näringsverksamhet i Sverige får begreppet *fast driftställe* en central roll vid bedömningen av det utländska företags skattskyldighet här. Föreligger fast driftställe för verksamheten i Sverige likställs det utländska företaget i stor utsträckning med ett inhemskt företag.

För att den näringsverksamhet som bedrivs i Sverige genom det fasta driftstället ska kunna beskattas här krävs att beskattning kan ske enligt såväl IL som eventuellt tillämpligt skatteavtal. När definitionen av fast driftställe infördes i skattelagstiftningen framhöll lagstiftaren i förarbetena att det är viktigt att den interna beskattningsrätten är så vidsträckt att den motsvarar den beskattningsrätt som tillerkänns Sverige enligt ingångna skatteavtal (prop. 1986/87:30 s. 42). För att underlätta tillämpningen av reglerna i IL samt bestämmelserna i de svenska skatteavtalen har man således valt att låta reglerna i IL bygga på samma principer som OECD:s modellavtal. Definitionen av fast driftställe finns i artikel 5 i modellavtalet.

I detta avsnitt görs en genomgång av definitionen av begreppet fast driftställe i IL samt de skillnader som finns jämfört med artikel 5 i OECD:s modellavtal. Med anledning av vad som sagts ovan om tillkomsten av definitionen i 2 kap. 29 § IL anser Skatteverket att kommentaren till OECD:s modellavtal kan tillämpas vid en tolkning av bestämmelsen i IL. Därför rekommenderas att aktuellt avsnitt läses tillsammans med avsnitt 4.5.3.5 som behandlar artikel 5 i OECD:s modellavtal.

Fast driftställe är en term som används i skattelagstiftningen och i skatteavtalssammanhang. Den civilrättsliga regleringen för företag som ska bedriva verksamhet i Sverige finns i lagen (1992:308) om utländska filialer m.m. (filiallagen). Avsnitt 50.5 handlar om filiallagen.

50.2 Fast driftställe

50.2.1 Skattskyldighet

En begränsat skattskyldig person beskattas i Sverige för inkomst av näringsverksamhet om den utövas från ett här beläget fast driftställe (3 kap. 18 § och 6 kap. 11 § IL).

50.2.2 Huvudregel

Definition

Fast driftställe definieras enligt huvudregeln som en stadigvarande plats för affärsverksamhet varifrån verksamheten helt eller delvis bedrivs (2 kap. 29 § IL). Det är tre villkor som samtliga ska vara uppfyllda för att fast driftställe ska anses föreligga. Det ska finnas en plats för affärsverksamheten, platsen ska användas stadigvarande och affärsverksamheten ska bedrivas från platsen.

Exempel

Till huvudregeln finns i paragrafens andra stycke en exempel-lista på vad uttrycket fast driftställe särskilt innefattar: plats för företagsledning, filial, kontor, fabrik, verkstad, gruva, olje- eller gaskälla, stenbrott eller annan plats för utvinning av naturtillgångar, plats för byggnads-, anläggnings- eller installationsverksamhet och fastighet som är en lagertillgång i näringsverksamhet. För dessa exempel gäller att de tre villkoren i huvudregeln ska vara uppfyllda för att ett fast driftställe ska föreligga. Således måste ett filialregistrerat utländskt företag ha ett fast driftställe i Sverige för att företaget ska inkomstbeskattas här.

Plats

Ett krav är att det finns en plats för affärsverksamheten. Det kan vara fråga om lokaler och andra utrymmen, eller maskiner och annan utrustning. Till exempel kan en server för internet-handel i vissa speciella fall vara en sådan plats, liksom del av hemmet, ett skrivbord i ett annat företags lokaler eller en anvisad plats på ett torg. Däremot anses inte värdepapper, bankkonton eller immateriella rättigheter kunna vara en plats.

Det spelar ingen roll om den plats där verksamheten bedrivs ägs eller hyrs. Även en otillåtet använd plats kan vara en plats för affärsverksamhet.

Stadigvarande

Platsen ska användas stadigvarande. Vad som avses med stadigvarande har inte definierats i lagtexten. Normalt anses dock verksamhet som sträcker sig över en period om sex månader som stadigvarande. Enligt Skatteverket kan en årligen återkommande aktivitet anses stadigvarande om verksamheten bedrivs i Sverige mer än två–tre månader per år. Med återkom-

mande får normalt menas verksamhet under mer än tre år. En verksamhet som pågår i tre månader under en period av tre år innebär således normalt att ett fast driftställe föreligger. Om verksamheten finns här i 3½ månad endast i två år torde det dock inte räcka. Inte heller om den finns här under en tidsperiod av två månader per år i tre års tid.

Säsongarbete

För det fallet att affärsverksamhet bedrivs i Sverige under endast en säsong kan, enligt Skatteverkets uppfattning, fast driftställe anses föreligga även om verksamheten bedrivs under kortare period än sex månader. Detta förutsätter dock att motsvarande verksamhet inte bedrivs i hemlandet utan att verksamheten uteslutande bedrivs i Sverige samt att så sker under hela den säsong som är aktuell. Fast driftställe föreligger då från första dagen som affärsverksamheten bedrivs i Sverige.

Affärsverksamhet

Det tredje villkoret för att fast driftställe ska föreligga är att det utländska företags affärsverksamhet ska bedrivas på den stadigvarande platsen. För att avgöra om affärsverksamhet bedrivs måste företags kärnverksamhet definieras. Det är kärnverksamheten som, helt eller delvis, ska bedrivas från den stadigvarande platsen. Om en kärnverksamhet torde kunna sägas att den är en väsentlig och betydande del av företags affärsverksamhet.

Ett företags kärnverksamhet ska skiljas från de eventuella aktiviteter i företaget som är av förberedande eller biträdande slag, jfr här OECD:s modellavtal avsnitt 4.5.3.5. Många företag har ofta någon stödjande verksamhet förutom kärnverksamheten. Till exempel kan arbetsuppgifter vid ett företags ekonomi- eller personalenhet ses som biträdande om de endast avser enkla registrerings- och bokföringsåtgärder. Har arbetsuppgifterna betydelse för företags planering eller beslut kan de dock ses som kärnverksamhet.

Personal som i Sverige söker upp potentiella kunder för ett företags räkning anses bedriva kärnverksamhet (RÅ 1998 not. 188), se vidare avsnitt 4.5.3.5 kantribriken Svensk rättspraxis – huvudregeln.

Affärsverksamhet förutsätter vidare vinstsyfte. Det är inte ovanligt att utländska organisationer bedriver verksamhet i Sverige, till exempel kyrkor eller vetenskapliga institutioner. Ofta är sådan verksamhet skattebefriad här. För det fall dessa utländska organisationer även bedriver affärsverksamhet, kan fast driftställe föreligga för affärsverksamheten. Motsvarande gäller för utländsk stat som bedriver affärsverksamhet här.

Utveckling av mjukvaru-program, t.ex. dataspel

Ett utländskt företag som bedriver utveckling av t.ex. mjukvaruprogram kan anses ha ett fast driftställe i Sverige om företaget exempelvis har anställda här som arbetar med utvecklingen av programvaran. Så kan vara fallet om resultatet av arbetet i Sverige integreras i slutprodukten även om den utveckling som sker i Sverige endast utgör en del av slutprodukten. Avgörande för frågan om fast driftställe föreligger är vilken som är företagets kärnverksamhet och om den helt eller delvis kan sägas bedrivas från Sverige. Övriga villkor enligt huvudregeln måste dock vara uppfyllda för att fast driftställe ska anses föreligga.

Näringsverksamhet kapitalförvaltning

Högsta förvaltningsdomstolen har tagit upp frågan om de olika uttrycken näringsverksamhet och affärsverksamhet i 2 kap. 29 § IL innebär någon form av begränsning till näringsverksamhet av visst slag (RÅ 2009 ref. 91). Domstolen fastställde här ett förhandsbesked om fast driftställe för kapitalförvaltning som bedrevs av ett norskt bolag, ägt av en i Sverige bosatt fysisk person. Styrelsen hade säte i Norge och bestod av ägaren samt en norsk person. Inga anställda fanns. Kapitalförvaltningen skulle bedrivas av ägaren för bolagets räkning, en verksamhet som är näringsverksamhet enligt 13 kap. IL (jfr RÅ 2006 ref. 58). Bolaget skulle inte ha något kontor i Sverige, men ägaren kunde befinna sig i hemmet när köp- och säljorder lämnades. Högsta förvaltningsdomstolen ansåg att det inte fanns anledning att anse annat än att även övrig del av kapitalförvaltningen kunde utföras från hemmet. Ägarens bostad ansågs vara en sådan stadigvarande plats för affärsverksamheten som konstituerar ett fast driftställe. Högsta förvaltningsdomstolen konstaterade att bestämmelserna om fast driftställe har utformats med OECD:s modellavtal som förebild och att detta inte ger stöd för att bestämmelsen i 2 kap. 29 § IL ska ges en snäv tolkning. Domstolen anförde att avgörande vikt måste läggas vid systematiken i IL och konstaterade att den benämning av uttrycket näringsverksamhet som görs i 13 kap. IL självklart gäller i de efterföljande kapitlen om näringsverksamhet. Därmed har uttrycket samma innebörd i hela IL. Högsta förvaltningsdomstolen kom fram till att bolaget bedrev näringsverksamhet vid tillämpningen av bestämmelserna om fast driftställe i 2 kap. 29 § IL.

Arbete i hemmet

Som framgår ovan kan del av ett hem anses utgöra en plats. Det faktum att en person utför viss del av sitt arbete i hemmet är dock inte ensamt avgörande för frågan om fast driftställe anses föreligga. Enligt Skatteverkets uppfattning måste en samlad bedömning av en rad omständigheter göras. För att ett fast

driftställe ska anses föreligga krävs att det arbete som utförs i hemmet utgör hela eller delar av det utländska företags kärnverksamhet. En avgörande fråga är således karaktären av de arbetsuppgifter som den anställda utför i hemmet. Är det fråga om rent administrativa arbetsuppgifter som inte är betydande för företaget torde inte fast driftställe föreligga. Om personen däremot från hemmet t.ex. kontaktar kunder eller utvecklar produkter kan detta leda till att fast driftställe föreligger. Vid bedömningen tas även hänsyn till omfattningen och kontinuiteten av det arbete som utförs i hemmet. Hänsyn kan också tas till det faktum att det utländska företaget betalar hyra för att få disponera del av hemmet för personens arbete. Se även föregående stycke där RÅ 2009 ref. 91 kommenteras.

Bemanningsföretag

Bemanningsföretag agerar i en rad olika branscher. De är vanligt förekommande inom bl.a. städ-, bygg- och vårdsektorn. Generellt torde kunna sägas att ett rent bemanningsföretags kärnverksamhet består i att skaffa uppdrag, rekrytera personal och bemanna uppdragen. Om företaget även hjälper till att hitta rätt personal för anställning i ett företag, bedriver bemanningsföretaget även rekryteringsverksamhet. Vid bemanningsuppdrag är det bemanningsföretaget som har avtal med uppdragsgivaren och är den som betalar lön till den uthyrda personalen. Frågan som måste utredas är om någon del av bemanningsföretagets funktioner (kärnverksamheten) bedrivs i Sverige. Om så är fallet torde fast driftställe föreligga förutsatt att övriga villkor är uppfyllda.

50.2.3 Beroende och oberoende representant

Beroende representant

Ett utländskt företag kan ha ett fast driftställe i Sverige även om det inte finns någon stadigvarande plats här varifrån verksamheten helt eller delvis bedrivs. Så kan vara fallet om en person är verksam för det utländska företaget här i Sverige och har fått en fullmakt som regelmässigt används för att ingå avtal för det utländska företaget, en s.k. beroende representant (2 kap. 29 § tredje stycket IL). Hur fullmakten ska vara utformad finns inte reglerat men denna måste i vart fall avse avtal som sluts för uppdragsgivarens näringsverksamhet, dvs. avseende det utländska företagets kärnverksamhet. Att fullmakten används regelmässigt kan sägas innebära att företagets närvaro i Sverige genom den beroende representanten ska vara mer än kortvarig.

Oberoende representant

Motsatsvis anses fast driftställe inte finnas bara därför att någon bedriver affärsverksamhet här genom förmedling av

mäklare, kommissionär eller annan oberoende representant, om detta ingår i representantens vanliga näringsverksamhet (2 kap. 29 § fjärde stycket IL).

Kommissionär

I kommissionslagen (2009:865) finns bestämmelser om kommissionshandel med all sorts lös egendom. Med kommissionär avses en person, fysisk eller juridisk, som för annans räkning, den s.k. kommittenten, säljer eller köper lös egendom. Försäljning eller köp sker i kommissionärens eget namn. Kommissionärens motpart har således i normalfallet inget avtalsförhållande med kommittenten, i detta fall det utländska företaget. I ett rent kommissionärsförhållande binder således inte kommissionären kommittenten, dvs. det utländska företaget. Enligt Skatteverkets uppfattning föreligger då inte heller ett fast driftställe för kommittenten eftersom kommissionären inte ingår avtal i kommittentens namn. En annan bedömning kan göras om kommissionärsavtalet visar på annat förhållande mellan parterna eller om annat framkommit i utredningen.

50.2.4 Royalty

Utländska företag som tar emot ersättning i form av royalty eller liknande periodvisa avgifter från ett företag med fast driftställe i Sverige beskattas för denna royaltyinkomst (3 kap. 18 § andra stycket och 6 kap. 11 § andra stycket IL). Även om det utländska företaget inte har någon verksamhet här anses royaltyinkomsten vara inkomst från ett fast driftställe om det betalande företaget har ett sådant i Sverige. Svenska företag som betalar royalty till utländska företag bedriver i normalfallet verksamhet i Sverige.

Ränte/royalty-direktivet

I 6 a kap. IL finns bestämmelser om undantag från skattskyldighet för royaltybetalningar till juridiska personer inom EU. Det är en implementering av ränte/royaltydirektivet (Rådets direktiv 2003/49/EG). Bestämmelserna gäller om det företag som utbetalar och det som mottar royalty är i intressegemenskap med varandra.

Skatteavtal

Vidare medför många skatteavtal som Sverige ingått att rätten att beskatta royalty endast tillfaller hemviststaten. I ett fåtal skatteavtal begränsas Sveriges beskattningsrätt till en viss procent av royaltybetalningen (jfr OECD:s modellavtal, avsnitt 4.5.3.12).

50.3 Skillnader mellan IL och OECD:s modellavtal

OECD:s definition av fast driftställe finns i artikel 5 i modellavtalet och beskrivs närmare i avsnitt 4.5.3.5.

**Skillnader IL
– modellavtalet
– byggnads-
verksamhet**

Vid en jämförelse mellan IL och OECD:s modellavtal finns vissa skillnader. Bland annat föreskrivs i modellavtalet att entreprenadarbete m.m. uppräknade verksamheter enligt den s.k. byggregeln, ska pågå minst tolv månader för att bli ett fast driftställe (artikel 5 punkt 3). I vissa svenska skatteavtal kan tidskravet dock understiga tolv månader eller t.o.m. saknas. I enlighet med vad som sagts ovan har det ansetts mindre lämpligt att den interna beskattningsrätten avviker från skatteavtalen, varför någon tidsgräns i 2 kap. 29 § IL inte ansetts nödvändig. Uttrycket plats för byggnadsverksamhet m.m. finns dock med i exempellistan i andra stycket varför stadigvarandekriteriet ska vara uppfyllt.

– lagerfastighet

Fastighet som är en lagertillgång i näringsverksamhet har uttryckligen tillförts den svenska definitionen av fast driftställe (2 kap. 29 § andra stycket åttonde strecksatsen IL). Bestämmelsen infördes för att kunna beskatta inkomst av tomtrörelse och annan verksamhet där fast egendom utgör omsättningstillgång men verksamheten bedrivs på ett sådant sätt att det saknas fast driftställe enligt definitionen i modellavtalet (prop. 1986/87:30 s. 42). Jfr RÅ 1991 not. 228.

**– förberedande
eller biträdande
verksamhet**

I OECD:s modellavtal anges i artikel 5 punkt 4 att verksamhet av endast förberedande eller biträdande art inte ger upphov till ett fast driftställe. Inte heller anordningar uteslutande för lagring, utställning eller utlämnade av företaget tillhöriga varor konstituerar ett fast driftställe. En förutsättning är dock att innehavet av en stadigvarande plats för affärsverksamhet uteslutande används för sådan verksamhet. I de svenska skatteavtalen behandlas sådana verksamheter på skilda sätt. Det har inte ansetts nödvändigt att i den interna definitionen av fast driftställe reglera dessa undantag. Bl.a. ansågs det diskutabelt om de verksamheter av förberedande och biträdande art som omnämns i artikel 5 punkt 4 överhuvudtaget självständigt kan utgöra fast driftställe så som det definieras i modellavtalet (prop. 1986/87:30 s. 43). Vad gäller OECD:s modellavtal se avsnitt 4.5.3.5.

– dotterbolag

Ett svenskt dotterbolag till ett utländskt bolag anses normalt inte utgöra ett fast driftställe för moderbolaget. Det utländska moderbolaget kan dock få fast driftställe i Sverige om dotter-

bolaget ingår avtal i det utländska moderbolagets namn (beroende representant). Dessutom kan moderbolaget få ett fast driftställe i dotterbolagets lokaler enligt huvudregeln om det där har en plats där det bedriver en del av sin egen verksamhet.

50.4 Beräkning av inkomst från fast driftställe

IL:s regler om näringsverksamhet

Det saknas närmare bestämmelser i IL om hur inkomstberäkningen för det fasta driftstället ska gå till. Om inget annat anges i lagtexten används samma regler för beskattning av näringsverksamhet oavsett om det är fråga om en begränsat eller obegränsat skattskyldig person. När det gäller utländska juridiska personer är det bestämmelserna för juridiska personer som används. I vissa fall kan det ha betydelse om det är fråga om ett utländskt bolag eller inte.

Det är enbart inkomster från den verksamhet som bedrivs från det fasta driftstället som kan beskattas. Enligt Skatteverkets uppfattning kan till exempel sjukpenning som grundar sig på inkomst av näringsverksamhet och som betalas ut till en begränsat skattskyldig enskild näringsidkare utan fast driftställe i Sverige inte beskattas här (Skatteverket 2008-12-17, dnr 131 774565-08/111). Det saknas i det fallet en skattskyldighetsregel.

OECD:s rapport om vinstallokering

Eftersom det bara är inkomst hänförlig till det fasta driftstället som kan beskattas uppkommer ofta problem med att avgränsa vilken verksamhet som bedrivs där och vilka inkomster som genereras av den verksamheten. OECD har i rapporten *Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments* gett sin syn på hur den tvåstegsanalys går till där det fasta driftställets verksamhet avgränsas genom en funktionsanalys och man därefter beräknar den inkomst som är hänförlig till verksamheten (se avsnitt 4.5.3.7). Skatteverket anser att mycket av det som sägs i rapporten inte motsägs av IL:s lydelse eller av rättspraxis samt ger uttryck för allmänna principer som kan användas även vid resultatberäkningen enligt IL. I de fall det finns ett skatteavtal med det land där det utländska företaget hör hemma får inkomstberäkningen för det fasta driftställets verksamhet givetvis inte leda till en högre inkomst än vad som följer av skatteavtalets bestämmelser om beräkning av rörelseinkomst.

Inkomsten "hänför sig till"

Högsta förvaltningsdomstolen har prövat uttrycket "hänför sig till" utifrån en tillämpning av motsvarande lydelse i skatteavtalet med USA (RÅ 1993 ref. 29). Enligt Skatteverket är rättsfallet av

intresse när det gäller frågan om vilka inkomster som hör till ett fast driftställe. En person hemmahörande i Sverige hade bedrivit rörelse med en travhäst från ett fast driftställe i USA. Sedan hästen hade avlidit år 1 utbetalades år 2 en försäkringsersättning för hästen. Det fasta driftstället hade då upphört. Den vinst i rörelsen som på grund av utbetalningen uppkom för beskattningsåret 2 ansågs "hänföra sig till" det fasta driftstället som förelåg fram till dess hästen dog. Till följd av att det dåvarande skatteavtalet med USA föreskrev exempt förelåg inte skattskyldighet för vinsten i Sverige.

Resultatberäkningen

Att inkomsten för ett filialregistrerat fast driftställe ska beräknas med utgångspunkt i det fasta driftställets resultaträkning och inte efter någon schablonmässig fördelning av företagets totala inkomst framgår av rättspraxis (RÅ 1971 ref. 50). Även vid mellanhavanden med huvudkontoret ska inkomsten beräknas som om det fasta driftstället utgjort ett fristående företag. Denna inkomst är i allmänhet densamma som kan antas ha bestämts med tillämpning av reglerna om god redovisningssed i affärsförhållanden.

Bokföring

Skatteverket är inte bunden av bokföringen utan får pröva om viss intäkt bör hänföras till det fasta driftstället eller huvudkontoret (prop. 1955:87 s. 64).

Avdrag

Vid inkomstberäkningen för det fasta driftstället får avdrag normalt göras även för kostnader som har uppkommit hos huvudkontoret men är hänförliga till det fasta driftstället. Det kan visa sig nödvändigt att fördela allmänna förvaltningsutgifter som samlats hos huvudkontoret på företagets olika avdelningar efter en schablonmässig grund.

Korrigeringsregeln

Vid felaktigheter i prissättningen mellan närstående företag kan den skattemässiga inkomstberäkningen korrigeras med stöd av 14 kap. 19 § IL. Denna regel ska dock inte tillämpas på transaktioner mellan utländska bolag och deras svenska fasta driftställen eftersom de är delar av samma juridiska person och inte kan ingå avtal med varandra. Sådana transaktioner ska i stället korrigeras med stöd av de allmänna grunderna för beräkning av beskattningsbar inkomst (prop. 1955:87 s. 64).

Överföring av inventarier

Eftersom det utländska företaget och dess fasta driftställe är samma juridiska person kan någon civilrättslig äganderättsövergång inte ske av t.ex. inventarier som förs mellan företagsenheterna. Bestämmelser om hur anskaffningsvärde och anskaffningsutgift ska beräknas vid beskattningsinträde, t.ex. när ett utländskt företag överför tillgångar från verksamhet i utlandet

till ett fast driftställe i Sverige eller vid metodbyte i skatteavtal från exempt till creditmetoden, finns i 20 a kap. IL.

Skatteverket har i skrivelse besvarat frågan om avdragsrätt föreligger för en fiktiv hyra som debiteras en svensk filial från en annan del av det utländska företaget i det fall man överfört inventarier (Skatteverket 1994-06-23, dnr 126-94/901). Skatteverket ansåg att hyresdebitering mellan olika delar av samma företag kan jämföras med räntebetalning mellan huvudkontor och filial. Enligt praxis medges filialen inte avdrag för ränta på medel som ett huvudkontor i utlandet ställt till filialens förfogande. Om huvudkontoret däremot tagit upp ett externt lån för att användas i filialens verksamhet kan räntebetalningarna kostnadsföras och dras av i filialen. Observera dock begränsningarna i avdragsrätten för ränta på vissa skulder i 24 kap. 10 a–e §§ IL. På samma sätt bör en hyreskostnad för inventarier anses som driftkostnad om dessa har anskaffats för att användas enbart i filialens verksamhet och kostnaden motsvarar huvudkontorets avskrivningar. Frågan kompliceras om någon egentlig hyra inte erläggs utan bara tas upp som en kostnadspost i räkenskaperna. Avdraget i den svenska filialen bör vara detsamma oavsett om hyra tas ut eller kostnadsföring motsvarande avskrivningsbeloppet medges enligt samma princip som ovan.

En eller flera näringsverksamheter

All näringsverksamhet som bedrivs av en juridisk person räknas som en enda näringsverksamhet (14 kap. 10 § IL). Om ett utländskt företag är att anse som en utländsk juridisk person (6 kap. 8 § IL) som är skattskyldig för verksamheter vid ett eller flera fasta driftställen i Sverige redovisas all verksamhet som en enda näringsverksamhet

För svenska juridiska personer innebär detta att de ska redovisa inkomster från sina fasta driftställen i utlandet gemensamt med inkomsten i Sverige, detta gäller även om inkomsten är undantagen från beskattning i Sverige enligt skatteavtal.

Delägarbeskattning

Om den utländska juridiska personen är delägarbeskattad i sitt hemland är i obegränsat skattskyldiga delägare i det utländska företaget skattskyldiga för den i Sverige bedrivna verksamheten. Beskattningen blir således beroende av de beskattningsregler som gäller för respektive delägare, dvs. om denne är en fysisk eller juridisk person.

Avveckling

En avveckling av ett fast driftställe kan föranleda uttagsbeskattning av skillnaden mellan marknadspris och bokfört värde (22 kap. 5 och 7 §§ IL). Skatteverket anser att uttags-

beskattning ska ske och avdrag för avsättningar till periodiseringsfond återförs när utländskt företag lägger ned ett fast driftställe i Sverige och flyttar tillgångarna till annat land (Skatteverket 2011-06-07, dnr 131 228506-11/111). Netto-behållningen av en i Sverige bedriven näringsverksamhet tillfaller det utländska ägarföretaget direkt. Någon kupongskatt på hemtagen vinst utgår inte.

50.5 Filial m.m.

Ett utländskt företag som etablerar sig i Sverige kan bedriva sin näringsverksamhet genom en filial. Enligt filiallagen är en filial en företagsform som innebär att näringsverksamheten i Sverige bedrivs genom ett avdelningskontor med självständig förvaltning. Filial är en av flera möjliga företagsformer. Som framgår av filiallagen (2 §) kan verksamheten i Sverige, i stället för genom filial, bedrivas genom etablering av ett svenskt dotterbolag eller en agentur med verksamhet i Sverige. En filial ska registreras hos Bolagsverket [se även förordningen (1992:308) om utländska filialer m.m., filialförordningen]. Skyldigheten att registrera filial gäller utländska juridiska personer. För näringsverksamhet som bedrivs i Sverige av svenska eller utländska medborgare som är bosatta utanför EES ska det enligt filiallagen i stället finnas en i Sverige bosatt föreståndare med ansvar för den här bedrivna verksamheten.

Begreppen filial och fast driftställe

Filiallagen reglerar utländska företags civilrättsliga skyldigheter när de bedriver näringsverksamhet i Sverige. Skatterättsligt används begreppet fast driftställe. En registrerad filial torde i de flesta fall uppfylla kriterierna för ett fast driftställe men skatterättsligt görs en självständig prövning. Om det utländska företaget har ett fast driftställe i Sverige är det skattskyldigt här även om det inte uppfyllt sin skyldighet att registrera sig enligt filiallagen.

Självständig förvaltning

Som nämnts ovan krävs för en filialregistrering att näringsverksamheten bedrivs genom ett avdelningskontor med självständig förvaltning (2 § första stycket filiallagen). Med uttrycket "självständig förvaltning" menas att verksamheten i filialen ska vara avskild från verksamheten som bedrivs av huvudkontoret. För vissa utländska företag finns, enligt 3 § filiallagen, särskilda bestämmelser angående rätten att driva verksamhet i Sverige. De företag som nämns är bl.a. kreditinstitut, värdepappersföretag, finansiella institut, utländska

Anmälan och registrering

försäkringsgivare, börser, clearingorganisationer, centrala värdepappersförvarare och utländska fondföretag.

Anmälan för registrering av filial samt anmälan om föreståndare görs skriftligen till Bolagsverket (1–2 §§ filialförordningen).

Undantag tjänsteleverantörer

Det föreligger dock ingen skyldighet att anmäla näringsverksamhet som omfattas av bestämmelserna om fri rörlighet för varor och tjänster i EUF-fördraget, eller motsvarande bestämmelser i EES-avtalet (2 § andra stycket filiallagen). Det sagda innebär att tjänsteleverantörer som är etablerade inom EES har möjlighet att tillfälligt erbjuda sina tjänster i Sverige utan att vara etablerade genom filial här i landet. I det fall ett utländskt tjänsteföretag dock väljer att etablera sig i Sverige ska detta ske i enlighet med reglerna i filiallagen, dvs. genom antingen filial, svenskt dotterföretag eller agentur med verksamhet i Sverige. Vad som är avgörande i frågan om registrering är var gränsen mellan etablering och tjänsteutövning går (prop. 2010/11:87 s. 27–28). Den avgörande skillnaden mellan tjänst och etablering är att tjänsteutövaren har kvar sin fasta punkt i hemlandet och endast vistas tillfälligt i det andra landet. Om ett företag etablerar sig i ett EU-land anses det drivas genom en fast verksamhetspunkt i detta land under obegränsad tid. Av EU-domstolens praxis framgår att det avgörande kriteriet för om bestämmelserna om tjänster är tillämpliga är att den berörda aktörens deltagande i det ekonomiska livet inte får vara stadigvarande och kontinuerligt (C-131/01, kommissionen mot Italien). EU-domstolen har dock konstaterat att det förhållande att en tjänsteutövare tillhandahåller identiska eller liknande tjänster i en annan medlemsstat över en längre period (ibland i flera år) inte räcker för att tjänsteutövaren ska anses som etablerad i medlemsstaten i fråga. Det måste vara fråga om en tjänst enligt artikel 56 i EUF-fördraget, vilket får bedömas i varje enskilt fall. Av det faktum att den som utför tjänsten skaffar sig t.ex. ett kontor i värdlandet följer inte nödvändigtvis att tjänsteutövaren anses etablerad i landet i fråga (C-215/01, Schnitzer och C-422/02 Caixa Bank France). Varken i förarbetena (prop. 2010/11:87) eller lagtexten stadgas tidsgränser för att skilja mellan etablering och tjänsteutövande. Vid en bedömning får ledning i stället hämtas i EU-domstolens praxis (prop. 2010/11:87 s. 36–37).

Byggtreprenad

Byggtreprenad som drivs under högst ett år av ett utländskt företag som är etablerat utanför EES eller av en svensk eller utländsk medborgare som är bosatt utanför EES omfattas inte av kravet på filial eller föreståndare (3 § filialförordningen).

Endast en registrerad filial	Ett utländskt företag kan endast ha en filial registrerad i Sverige. Med filial avses i detta sammanhang endast den rättsliga formen vilket innebär att företaget kan ha kontor och driva verksamhet på flera orter under en registrering (prop. 1955:87 s. 54).
När verksamhet får påbörjas	När anmälan om registrering har gjorts till Bolagsverket får näringsverksamheten påbörjas (15 § fjärde stycket filiallagen).
”Svenskt rättssubjekt”	Filialen är inte ett eget rättssubjekt utan en del av det utländska företaget. Av det följer att filialen är underkastad lagstiftningen i det utländska företags hemland (prop. 1955:87 s. 54). För att skydda bl.a. svenska borgenärsintressen föreskrivs därför att utländska företag och utomlands bosatta utländska medborgare ska anses som svenska rättssubjekt vid bedömning av om de i ett rättsförhållande, som gäller av dem i Sverige bedriven näringsverksamhet, lyder under svensk lag. Samma gäller bedömning om de i ett sådant rättsförhållande är skyldiga att svara inför svensk domstol eller underkasta sig svensk myndighets avgörande (4 § första stycket filiallagen).
Filial i namnet	Det utländska företags verksamhet ska drivas under firma som innehåller ordet filial (5 § filiallagen). Däremot behöver det utländska företags namn och nationalitet inte längre framgå av namnet.
Egen bokföring	Filialens tillgångar och skulder utgör en del av det utländska företags förmögenhet. Filialen ska dock ha egen bokföring som är skild från det utländska företags bokföring i övrigt [11 § filiallagen, se även hänvisning i 2 kap. 7 § bokföringslagen (1999:1078), BFL, till filiallagen]. Bokföringen ligger sedan till grund för det utländska företags beskattning i Sverige. Särskilda bestämmelser vad gäller filialens bokföring och revision finns i 11–14 b §§ filiallagen. För filialens bokföring och revision gäller, utöver vad som anges i filiallagen, i tillämpliga delar detsamma som för ett svenskt företag av motsvarande slag (14 § första stycket filiallagen). Följaktligen ska en filial till ett utländskt företag följa BFL och god redovisningssed. Resultatet av filialens verksamhet beräknas således enligt samma normer och principer som om filialen vore ett fristående svenskt företag. Om ett utländskt företag bedriver näringsverksamhet i Sverige som medför skyldighet att till Bolagsverket anmäla registrering av filial – men där någon sådan registreringsanmälan inte är gjord – föreligger enligt Skatteverkets uppfattning ändå

	bokföringsskyldighet för den här bedrivna verksamheten (Skatteverket 2004-10-08, dnr 130 587674-04/111).
Årsredovisning och årsbokslut	Frågan om hur bokföringen ska avslutas och om rapportering ska ske till Bolagsverket avgörs av om det utländska företaget ligger inom EES eller inte. Filialer till företag med hemvist inom EES behöver inte upprätta och inge årsredovisning till Bolagsverket under förutsättning att företaget har en rättslig form som är jämförbar med aktiebolag (14 § andra stycket filiallagen). Däremot gäller skyldigheten att upprätta årsbokslut (14 § tredje stycket filiallagen). Filialer till företag med hemvist utanför EES måste alltid upprätta årsredovisning vilken ska inges till Bolagsverket, i vissa fall tillsammans med det utländska företags årsredovisning (13 § filiallagen).
Förvaring	Räkenskapsinformation ska som regel förvaras inom landet och bevaras fram till och med sjunde året efter utgången av det kalenderår då räkenskapsåret avslutades (7 kap. 2 § BFL). Om det finns särskilda skäl och det är förenligt med god redovisningssed får verifikationer tillfälligt förvaras utomlands (7 kap. 3 § BFL). Företag får förvara maskinläsbara medier och hålla maskinutrustning och system tillgängliga i annat EU-land eller i land utanför EU med vilket det finns rättsliga instrument om ömsesidigt bistånd, förutsatt att vissa särskilt angivna förutsättningar är uppfyllda (7 kap. 3 a § BFL). Föreligger särskilda skäl kan Skatteverket, eller Finansinspektionen när det gäller företag som står under inspektionens tillsyn, tillåta att maskinläsbara medier förvaras utomlands även om förutsättningarna i 7 kap. 3 a § BFL inte är uppfyllda (7 kap. 4 § BFL).
Föreståndare med fullmakt	Svenska eller utländska medborgare som är bosatta utanför EES och som bedriver näringsverksamhet i Sverige ska, som nämnts ovan, ha en föreståndare bosatt i Sverige. Näringsidkaren ska utfärda fullmakt för föreståndaren att i alla frågor, som rör verksamheten i Sverige, handla på näringsidkarens vägnar samt ta emot stämning för näringsidkaren och själv eller genom annan tala och svara för denne (24 § filiallagen).
Anmälan	Anmälan om vem som är föreståndare och fullmakt för denne ska ges in till Bolagsverket (25 § filiallagen).
Bokförings-skyldighet	Enskild näringsidkare som bedriver verksamhet i Sverige ska ha en egen bokföring skild från verksamheten i utlandet (26 § filiallagen). Detta gäller även för näringsidkare bosatta inom EES trots att de inte är skyldiga att ha en föreståndare (prop. 2010/11:87 s. 35).

51 Beräkning av resultatet av näringsverksamhet

51.1 Inledning

Avsnittet behandlar beräkning av resultatet av näringsverksamhet samt beskattningstidpunkten.

51.2 Beskattningstidpunkten

Reglerna om beskattningstidpunkten finns i 14 kap. 2–9 §§ IL.

51.2.1 Bokföringsmässiga grunder

I 14 kap. 2 § IL anges

”Resultatet ska beräknas enligt bokföringsmässiga grunder.

Vid beräkningen av resultatet ska inkomster tas upp som intäkt och utgifter dras av som kostnad det beskattningsår som de hänför sig till enligt god redovisningssed, om inte något annat är särskilt föreskrivet i lag. Detta gäller även skattskyldiga som inte är bokföringskyldiga.

Om en enskild näringsidkare upprättar ett förenklat årsbokslut enligt 6 kap. 10 § bokföringslagen (1999:1078), ska vid beräkningen av resultatet inkomster tas upp som intäkt och utgifter dras av som kostnad det beskattningsår som de hänför sig till enligt god redovisningssed, om inte något annat är särskilt föreskrivet i lag, även om detta strider mot bokföringsmässiga grunder. För räntor gäller detta dock endast om de sammanlagda ränteinkomsterna eller de sammanlagda ränteutgifterna uppgår till högst 5 000 kronor.”

Principen om bokföringsmässiga grunder skiljer sig från kontantprincipen, som huvudsakligen tillämpas i inkomstlagen tjänst och kapital. Begreppet bokföringsmässiga grunder finns inte definierat i lagtexten. Av förarbetena till IL

kan man dock utläsa att *bokföringsmässiga grunder* huvudsakligen innebär att inkomster och utgifter ska periodiseras och att inkomstberäkningen ska bygga på ett företagsekoniskt synsätt (prop. 1999/2000:2 del 2 s.176 f. samt del 3 s. 396). För enskilda näringsidkare som upprättar förenklat årsbokslut framgår vad som är god redovisningssed av Bokföringsnämndens allmänna råd BFNAR 2006:1. Det allmänna rådet innebär att en kontantprincip tillämpas i viss utsträckning i bokslutet. För att god redovisningssed inte skulle komma i konflikt med bokföringsmässiga grunder för denna företagskategori infördes det tredje stycket i 14 kap. 2 § IL.

Utgående balansposter och kontinuitetsprincipen

Enligt 14 kap. 3 § 1 stycket IL ska värdet av utgående balansposter som utgående lager, pågående arbeten, fordringar, skulder och avsättningar bedömas med hänsyn till förhållandena vid beskattningsårets utgång.

Den s.k. kontinuitetsprincipen återfinns i 14 kap. 3 § 2 stycket IL och innebär att värdet av ingående lager och andra balansposter ska tas upp till samma belopp som värdet vid det föregående beskattningsårets utgång. Kontinuitetsprincipen har belysts i rättsfallet RÅ 1995 ref. 11. Avdrag medgavs inte för ingående varufordran eftersom någon utgående varufordran inte hade beskattats året innan.

I skrivelsen 2006-05-19, dnr 131 319080-06/111 Balansposter som omfattas av 14 kap. 3 § IL, redogör Skatteverket för hur bestämmelserna i 14 kap. 3 § IL ska förstås. Det är Skatteverkets uppfattning att det inte är någon skillnad mellan första och andra stycket i 14 kap. 3 § IL vad gäller vilka balansposter som omfattas av respektive stycke. Paragrafen är tillämplig på materiellt kopplade poster, dvs. poster för vilka beskattningstidpunkten helt eller delvis bestäms av god redovisningssed. Egenupparbetade immateriella tillgångar omfattas dock inte av bestämmelserna i 14 kap. 3 § IL. Det är vidare Skatteverkets uppfattning att det inte är någon skillnad mellan balansposterna i 3 § och de balansposter som omfattas av kvittningsmöjligheterna i 14 kap. 6 §.

51.2.2 Räkenskaperna

IL innehåller inget formellt krav på att räkenskaperna ska vara förda enligt god redovisningssed. Om redovisningen inte överensstämmer med god redovisningssed så ska en justering göras, se nedan. Räkenskaper för näringsverksamheten ska läggas till grund för beräkningen av resultatet när det gäller beskattningstidpunkten (14 kap. 4 § IL). Detta under förutsätt-

ning att dessa är upprättade enligt god redovisningssed. Kopplingen till räkenskaperna avser bara periodiseringsfrågor vilket innebär att det inte behövs några justeringsregler vad gäller skatteplikt och avdragsrätt.

51.2.3 Justeringar

Det kan vara nödvändigt att justera det redovisade resultatet om en intäkts- eller kostnadspost redovisats i strid med god redovisningssed. Motsvarande justering ska göras ett tidigare eller senare beskattningsår, om det behövs för att undvika att någon intäkts- eller kostnadspost utelämnas eller räknas dubbelt (14 kap. 5 § IL).

Kvittning av balansposter

Om lager, pågående arbeten, kundfordringar eller liknande tas upp till ett för lågt belopp eller avsättningar, leverantörsskulder eller liknande till ett för högt belopp, ska resultatet inte justeras till den del mellanskillnaden motsvaras av sådana ytterligare värdeminskingsavdrag på andra tillgångar än lagertillgångar som den skattskyldige hade kunnat göra enligt IL (14 kap. 6 § IL). Det gäller dock bara om den skattskyldige begär det.

Ändring i efterhand av redovisat resultat och bokslut

Skatteverket har i RSV 2002-12-10, dnr 10086-02/100 redogjort för under vilka förutsättningar det är möjligt att i efterhand justera det redovisade resultatet av näringsverksamhet, när justering kan underlåtas samt vilket år justeringen ska göras. Som framgår av skrivelsen godtar Skatteverket inte ändrade bokslut som grund för en ändring i efterhand av redovisat resultat vid taxeringen.

Rätt år för justeringar

I skrivelsen 2006-05-19, dnr 131 319080-06/111 ”Balansposter som omfattas av 14 kap. 3 § IL” utvecklar Skatteverket sin syn på hur bestämmelserna i 14 kap. 2–6 §§ IL ska förstås.

Rättelse av fel i redovisade balansposter i enlighet med 14 kap. 3 § första stycket ska normalt ske för det senaste beskattningsåret även om felet uppstått tidigare. Någon tillämpning av 14 kap. 5 § första meningen blir då inte aktuell eftersom en justering med stöd av denna endast kan göras för det beskattningsår som felet är hänförligt till. Vid rättelse av fel i en balanspost för det beskattningsår som felet är hänförligt till blir beskattningseffekten densamma oavsett om man tillämpar 3 § eller 5 §, bortsett från att 3 § inte är tillämplig på egenupparbetade immateriella tillgångar.

Skatteverket anser också att regeln om underlåten justering av vissa balansposter i 6 § kan tillämpas såväl på första stycket i 3 § som 5 §.

51.2.4 Karaktärsbyte

Tillgångar

Om en tillgång som innehas av den skattskyldige och som hör till inkomstslaget kapital, en privat tillgång, blir tillgång i den skattskyldiges näringsverksamhet, ska de justeringar göras som behövs för att inte någon intäkt eller kostnad ska utelämnas eller dubbelräknas. Karaktärsbytesregeln finns i 14 kap. 7 § IL.

Anskaffningsvärde efter karaktärsbyte

Det normala är att en privat tillgång som överförs till en näringsverksamhet anses anskaffad för marknadsvärdet per anskaffningsdagen. Om avskattning har skett, enligt bestämmelserna i 41 kap. 6 § IL, ska tillgången anses ha återanskaffats mot en ersättning som motsvarar marknadsvärdet. Med avskattning avses att en tillgång anses ha avyttrats mot en ersättning motsvarande marknadsvärdet. Vid karaktärsbyte i annat fall än enligt 41 kap. 6 § IL utgörs anskaffningsvärdet av anskaffningsutgiften ökad med utgifter för förbättring och minskad med sådana avdrag som har gjorts för anskaffning, värdeminskning och liknande (14 kap. 16 § IL).

Det finns särskilda bestämmelser om värdeminskningssavdrag för byggnads- och markinventarier, byggnader och markanläggningar när avskattning inte skett (18 kap. 10 §, 19 kap. 16 § och 20 kap. 14 § IL).

51.2.5 Fordringar och skulder i utländsk valuta

Den särskilda skatteregeln vad gäller fordringar, skulder, avsättningar och kontanter i utländsk valuta finns i 14 kap. 8 § IL. Dessa fordringar, skulder, avsättningar och kontanter ska värderas till kursen vid beskattningsårets utgång. Bestämmelsen om värdering till kursen vid beskattningsårets utgång gäller inte för finansiella instrument som är lager och som enligt 17 kap. 20 § IL tas upp till det verkliga värdet.

Terminskontrakt

Om det finns ett terminskontrakt eller någon annan liknande valutasäkringsåtgärd för en sådan post, ska posten tas upp till det värde som motiveras av valutasäkringen under förutsättning att samma värde används i räkenskaperna, och att värderingen står i överensstämmelse med god redovisningssed.

Även i den delen finns en undantagsregel för lager av finansiella instrument. Om den säkrade posten är sådant lager som tas upp till anskaffningsvärdet enligt 17 kap. 20 § IL krävs inte att samma värde används i räkenskaperna.

Om en valutakursförändring för en fordran som är en kapitaltillgång ska beaktas i beräkningen av kapitalvinst och

kapitalförlust eller om de särskilda reglerna i 14 kap. 8 § IL ska tillämpas har Skatteverket behandlat i skrivelsen 2007-12-20, dnr 131 774982-07/111. Skatteverket anser att en valutakursförändring på en fordran som är en kapitaltillgång ska beskattas enligt reglerna i 14 kap. 8 § IL och att omkostnadsbeloppet ska justeras i motsvarande mån. Det gäller oavsett om fordran kvarstår vid beskattningsårets utgång eller avyttras under löpande år. Det innebär att valutakursvinster och valutakursförluster alltid är skattepliktiga respektive avdragsgilla. Detta gäller även för företag som är i intressegemenskap och innebär att avdragsförbudet i 25 a kap. 19 § inte omfattar valutakursförluster.

Redovisning

Enligt 4 kap. 13 § ÅRL får fordringar och skulder i utländsk valuta omräknas enligt växelkursen på balansdagen, om detta är förenligt med god redovisningssed. Enligt Redovisningsrådets rekommendation RR 8 Effekter av ändrade valutakurser punkt 7 ska monetära tillgångar och skulder som huvudprincip redovisas i rapportvalutan omräknad enligt balansdagskursen.

Även enligt BFNAR 2008:1 ska tillgångarna och skulderna räknas om till balansdagens kurs.

51.2.6 Utgifter före verksamhetens påbörjande

När en fysisk person startar enskild näringsverksamhet kan han det första beskattningsåret dra av utgifter i verksamheten som han haft före starten. Utgifter kan dras av för det kalenderår som näringsverksamheten påbörjas och det föregående kalenderåret om utgifterna är av det slaget att omedelbart avdrag för dem kan göras i en näringsverksamhet. Till den del utgifterna dragits av på annat sätt eller räknas in i anskaffningsvärdet för tillgångar som tillförs näringsverksamheten kan utgifterna inte dras av.

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

Har avdrag för utgiften redan gjorts i annan förvärvskälla är avdragsrätt utesluten. Avdraget ska vidare minskas i den mån

utgiften inräknats i anskaffningsvärdet för tillgångar som tillförts näringsverksamheten. Avdraget ska också minskas i den mån utgifterna motsvarar inkomster som uppkommit i verksamheten, innan den skatterättsligt utgjorde näringsverksamhet och därför inte tagits upp som intäkt i näringsverksamheten (16 kap. 36 § IL).

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

Underskott Leder bestämmelsen om avdrag för utgifter före påbörjandet av näringsverksamhet till att underskott uppkommer under det första verksamhetsåret, får detta rullas vidare enligt de vanliga reglerna. Vad gäller underskott av nystartad näringsverksamhet och kulturell verksamhet, se avsnitt 75.

51.3 Kapitalvinster och kapitalförluster

Huvudregel Reglerna om kapitalvinst och kapitalförlust i inkomstslaget näringsverksamhet återfinns i 25 kap. IL. Med kapitalvinst och kapitalförlust avses i inkomstslaget näringsverksamhet vinst och förlust vid avyttring av kapitaltillgångar.

Med kapitaltillgångar avses enligt 25 kap. 3 § 2 st. IL andra tillgångar i näringsverksamheten än lagertillgångar, pågående arbeten, kundfordringar och liknande tillgångar, inventarier och patent och andra sådana rättigheter som räknas upp i 18 kap. 1 § 2 st. p. 1 IL även om de inte förvärvats av någon annan.

Beskattningstidpunkt Beskattningstidpunkten för kapitalvinster och kapitalförluster regleras i 44 kap. 26–32 §§ IL. Hänvisningen finns i 14 kap. 9 § IL. Kapitalvinster ska tas upp som intäkt det beskattningsår som tillgången avyttras medan kapitalförluster inte får dras förrän det beskattningsår då förlusten är definitiv.

För juridiska personer beskattas kapitalvinster och kapitalförluster i inkomstslaget näringsverksamhet. Det gäller såväl vinster och förluster i deras egen verksamhet som vinster och förluster som de redovisar i egenskap av delägare i handelsbolag. För fysiska personer som är delägare i svenska handelsbolag räknas kapitalvinster och kapitalförluster vid fastighets- och bostadsrättsförsäljningar till inkomstslaget kapital medan övriga kapitalvinster och kapitalförluster räknas till näringsverksamheten.

För enskilda näringsidkare finns det i 13 kap. 7 § IL bestämmelser om att vissa tillgångar inte räknas till näringsverksamheten.

	Oavsett i vilket inkomstslag som vinsterna och förlusterna beskattas kallas de för kapitalvinster respektive kapitalförluster och beräknas på i stort sätt samma sätt.
Tillkommande belopp	En förutsättning för beskattning av en kapitalvinst är att den kan bestämmas till sin storlek med tillräcklig grad av säkerhet. Om en del av en köpeskilling är okänd flyttas beskattningstidpunkten i denna del fram till tidpunkten då den går att beloppsbestämma.
Terminer, optioner och liknande avtal	Med kapitalvinst och kapitalförlust avses också vinst och förlust på grund av förpliktelser enligt terminer, köp- eller säljoptioner och liknande avtal, när det inte är fråga om förpliktelser som är jämförbara med lagertillgångar. Förpliktelser som är jämförbara med lagertillgångar beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet och värderas enligt särskilda regler i 17 kap. 19–20 c §§ IL. Om det inte är fråga om handel med värdepapper eller det på annat sätt är fråga om förpliktelser som är jämförbara med lagertillgångar, så ska beskattning ske i form av kapitalvinstbeskattning.

51.4 En eller flera näringsverksamheter

51.4.1 Grundläggande principer

	I IL används begreppet näringsverksamhet för att beteckna den eller de verksamheter för vilka en gemensam resultatberäkning görs.
Huvudprincip – en näringsverksamhet	Enligt huvudprincipen redovisar både fysiska och juridiska personer all bedriven verksamhet i en enda näringsverksamhet för vilken en gemensam beräkning av resultatet görs. Vid den gemensamma beräkning av resultatet kan ett underskott av en verksamhet kvittas mot ett överskott i en annan verksamhet, dvs. en resultatutjämning kan ske.
Undantag för fysiska personer – flera näringsverksamheter	För fysiska personer finns dock några bestämmelser som utgör avsteg från huvudprincipen vilket medför att en fysisk person kan ha flera näringsverksamheter. Har en fysisk person flera näringsverksamheter ska resultatet beräknas särskilt för varje näringsverksamhet och ett underskott av en näringsverksamhet kan inte kvittas mot ett överskott av en annan näringsverksamhet, dvs. en resultatutjämning kan inte ske mellan näringsverksamheterna.

	Bestämmelserna om indelning i näringsverksamheter för fysiska personer redogörs för i avsnitt 51.4.2 och för juridiska personer i avsnitt 51.4.3.
Resultat-beräkningen	Från huvudprincipen att underskott av en verksamhet kvittas mot överskott i en annan verksamhet inom en näringsverksamhet finns undantag och begränsningar. T.ex. får avdrag för ett underskott som är hänförligt till en verksamhet som bedrivs i utlandet inte dras av om s.k. exemptmetod tillämpas i skatteavtalet med den utländska staten (9 kap. 5 § IL), se avsnitt 20.4. Mer information om avdragsbegränsningar finns t.ex. i avsnitt 43.2 och 44.3.
Underskott i en näringsverksamhet	Redovisas ett underskott i en näringsverksamhet dras detta som huvudregel av närmast följande beskattningsår oavsett om det uppkommer ett överskott eller inte detta år. Redovisar verksamheten ett underskott också detta år, ökas underskottet med föregående års underskott (40 kap. 2 § IL). Från denna huvudregel finns undantag och begränsningar, se avsnitt 75 vad gäller fysiska personer och avsnitt 87 vad gäller juridiska personer.
	51.4.2 Fysisk person
Enskild näringsidkare	All näringsverksamhet som en fysisk person bedriver hänförs enligt huvudprincipen till en näringsverksamhet, men bedriver en fysisk person självständig näringsverksamhet utomlands räknas all sådan verksamhet som en egen näringsverksamhet (14 kap. 12 § IL). All självständig verksamhet som bedrivs utomlands hänförs till en enda näringsverksamhet oavsett om flera självständiga verksamheter bedrivs i ett och samma land eller i flera olika länder. När verksamhet bedrivs utomlands måste alltid ställning tas till om fråga är om självständig näringsverksamhet i utlandet eller ej.
Självständig näringsverksamhet utomlands	Vad som avses med självständig näringsverksamhet som bedrivs utomlands framgår inte av IL. Förklaring till begreppet får därför sökas i förarbetena till lagstiftningen. Av förarbetena till nuvarande reglering om indelning i näringsverksamheter framgår att självständighetskravet får anses uppfyllt om verksamheten utomlands saknar anknytning till en verksamhet här i landet (prop. 1993/94:50 s. 334). För att bedöma om en näringsverksamhet utomlands är självständig eller inte torde även viss ledning kunna hämtas från regleringen vid tiden närmast före 1990 års skattereform. Varje rörelse som då var att anse som självständig bildade en särskild förvärvskälla, enligt då gällande 18 § kommunalskattelagen. För att olika

verksamheter skulle kunna hänföras till olika förvärvskällor krävdes att de till arten var helt olika och att något egentligt inre sammanhang inte fanns. Hade verksamheterna däremot en naturlig anknytning till varandra betraktades de som en enda verksamhet. Sammanfattningsvis kan sägas att en utländsk verksamhet är en självständig näringsverksamhet om den saknar anknytning till den svenska verksamheten.

Exempel 1

En obegränsat skattskyldig person, A, bedriver bilverkstad såväl i Sverige som i Danmark. Här finns en naturlig anknytning mellan verksamheterna, ett inre sammanhang och de är till arten lika. Fråga är således inte om självständigt bedriven näringsverksamhet i utlandet. A har således en näringsverksamhet där resultatet beräknas gemensamt för de båda verksamheterna.

Exempel 2

A i exempel 1 ovan startar nu ett bageri i Danmark. Bilverkstaden i Danmark är ingen självständigt bedriven näringsverksamhet (se exempel 1 ovan). Här finns ingen naturlig anknytning mellan bilverkstäderna och bageriet, de är inte till arten lika och något inre sammanhang finns inte. Bageriverksamheten i Danmark är således en i utlandet självständigt bedriven verksamhet och bildar en egen näringsverksamhet. A har nu två näringsverksamheter som ska redovisas var för sig.

Exempel 3

A i exemplen ovan har nu avvecklat bilverkstaden i Danmark och i stället startat ett tryckeri. Han bedriver således bilverkstad i Sverige och bageri samt tryckeri i Danmark. Här finns inga naturliga anknytningar mellan verksamheterna, de är inte till arten lika och något inre sammanhang finns inte. Dvs. båda verksamheterna i Danmark är självständigt bedrivna. A har nu två näringsverksamheter – en för bilverkstaden i Sverige och en för de båda självständiga verksamheterna i Danmark.

Av bestämmelserna i IL följer att en person som bedriver näringsverksamhet såväl i Sverige som i utlandet, då verksamheten i utlandet är en självständigt bedriven näringsverksamhet, inte kan kvitta ett överskott i den ena verksamheten mot ett underskott i den andra (14 kap. 12 § IL).

EU-rätt

Skatteverket har i ett ställningstagande bl.a. redogjort för sin bedömning av om bestämmelserna i 14 kap. 12 § IL, att självständig näringsverksamhet utomlands alltid anses som en egen näringsverksamhet, är ett hinder mot den fria etableringsrätten i EUF-fördraget. Nedan följer en redogörelse av denna (Skatteverket 2008-12-17, dnr 131 774559-08/111).

Enligt Skatteverkets uppfattning utgör bestämmelserna i 14 kap. 12 § IL ett hinder mot den fria etableringsrätten i EUF-fördraget vilket inte kan rättfärdigas. Härav följer att en enskild näringsidkare som bedriver självständig verksamhet i ett annat EES-land har rätt att begära att få göra en gemensam resultatberäkning av verksamheterna på samma sätt som när två verksamheter bedrivs i Sverige. Därigenom kan ett underskott i den ena verksamheten kvittas mot ett överskott i den andra. Vid bedömningen av om här aktuell bestämmelse i IL strider mot EU-rätten ska bedömningen göras som om den utländska verksamheten bedrivs i Sverige.

Skatteverket anser vidare att det inte är säkert att en strikt tillämpning av de svenska reglerna alltid är till nackdel för den skattskyldige och att det många gånger är svårt att avgöra vad som är till fördel eller nackdel för den skattskyldige. I många fall krävs därför en uttrycklig begäran från den skattskyldige för att EU-rätten ska tillämpas.

Begär en skattskyldig att reglerna om självständigt bedriven verksamhet i utlandet inte ska tillämpas anser Skatteverket att detta ska göras konsekvent över hela linjen dvs. en och samma utländska verksamhet kan inte i vissa hänseenden behandlas som självständig och i andra som osjälvständig. Åberopas EU-rätten och en gemensam resultatberäkning görs kan näringsidkaren exempelvis inte ett senare år dela på verksamheterna för att få avdrag för underskott i avslutad verksamhet i den situationen att en av verksamheterna ska läggas ned. Om en gemensam resultatberäkning har gjorts för den svenska och utländska verksamheten skulle det medföra betydande materiella och formella problem att ett senare år redovisa dem separat. Skatteverket anser därför att reglerna inte är konstruerade för en växling mellan system och att det därför i normalfallet inte är möjligt att byta princip mellan åren.

Underskott när näringsverksamhet upphör

Reglerna om avdrag för underskott av avslutad näringsverksamhet blir inte tillämpliga när fråga är om en självständigt bedriven näringsverksamhet i utlandet (42 kap. 34 § IL), se vidare avsnitt 75.4.

**Aktiv eller passiv
närings-
verksamhet**

Bedömningen av om en verksamhet i utlandet är att anse som självständig har även betydelse för om näringsverksamheten är aktiv eller passiv. En självständig näringsverksamhet i utlandet anses nämligen alltid som passiv (2 kap. 23 § andra stycket IL). Att en näringsverksamhet anses som passiv påverkar möjligheterna att få allmänt avdrag för underskott i nystartad verksamhet respektive litterär, konstnärlig eller liknande verksamhet, grundavdrag och pensionssparavdrag, se vidare avsnitt 75, 16 och 15.

Definitionen av aktiv och passiv näringsverksamhet finns i avsnitt 9.22.

**Andel i svenskt
handelsbolag**

För en fysisk person som är delägare i ett eller flera svenska handelsbolag räknas verksamheten i varje handelsbolag som en egen näringsverksamhet. Om ett handelsbolag bedriver självständig näringsverksamhet utomlands, räknas dock all sådan verksamhet som en egen näringsverksamhet (14 kap. 13 § första stycket IL).

Exempel

En svensk person, B, innehar andelar i två svenska handelsbolag, HB 1 och HB 2. Handelsbolagen bedriver utöver sin svenska verksamhet var sin självständig näringsverksamhet i utlandet. A ska redovisa sina innehav som fyra olika näringsverksamheter (verksamhet i Sverige i HB 1 respektive HB2, självständig näringsverksamhet i utlandet i HB 1 respektive HB2).

Om ett svenskt handelsbolag är delägare i ett annat svenskt handelsbolag, ska verksamheten i det ägda handelsbolaget räknas in i det ägande bolagets näringsverksamhet (14 kap. 13 § andra stycket IL).

Exempel

En svensk person, C innehar andelar i ett svenskt handelsbolag, HB 3. HB 3 äger i sin tur andelar i ett annat svenskt handelsbolag HB 4. HB 4 bedriver utöver sin svenska verksamhet självständig näringsverksamhet i utlandet. A ska redovisa sitt innehav som två näringsverksamheter. Verksamheten i HB 3 och den verksamhet som HB 4 bedriver i Sverige räknas ihop medan den i utlandet självständigt bedrivna näringsverksamheten i HB 4 utgör en egen näringsverksamhet.

Näringsverksamhet som en person bedriver som enskild näringsidkare och verksamhet som samma person bedriver i ett handelsbolag räknas som olika näringsverksamheter.

Av ovanstående följer att även vad gäller fysiska personer som är delägare i svenska handelsbolag, med självständig verksamhet utomlands, så medför indelningen av verksamheter i olika näringsverksamheter att ett överskott i den ena verksamheten inte kan kvittas mot ett underskott i den andra.

Vad som angetts ovan avseende enskilda näringsidkare och tillämpningen av bestämmelserna i IL om indelning i näringsverksamheter och EU-rätten menar Skatteverket även gäller för fysiska delägare i svenska handelsbolag.

I sammanhanget kan konstateras att bestämmelsen om att underskott som kvarstår när näringsverksamhet upphör får dras av i inkomstslaget kapital bara gäller för enskilda näringsidkare och såldes inte för delägare i handelsbolag (42 kap. 34 § IL), se avsnitt 44.3.3.5.

Indelningen i aktiv och passiv näringsverksamhet får betydelse för delägare i svenska handelsbolag då rätt till grundavdrag och vissa allmänna avdrag är kopplade till aktiv näringsverksamhet, se vidare avsnitt 75, 16, 15 och 44.3.3.

**Andel i en i
utlandet
delägarbeskattad
juridisk person**

En obegränsat skattskyldig delägare i en i utlandet delägarbeskattad juridisk person beskattas för sin del av resultatet i den utländska juridiska personen (5 kap. 2 a och 3 §§ IL).

Bestämmelserna om indelning i näringsverksamheter i 14 kap. 12–13 §§ IL anger inte direkt vad som gäller i det fall en obegränsat skattskyldig fysisk person är delägare i en i utlandet delägarbeskattad juridisk person.

Skatteverket har i ett ställningstagande redogjort för sin bedömning av hur indelning i näringsverksamheter ska ske när en obegränsat skattskyldig enskild näringsidkare även bedriver verksamhet i en i utlandet delägarbeskattad juridisk person. Nedan följer en redogörelse av denna (Skatteverket 2011-03-07, dnr 131 138998-11/111).

Då bestämmelserna i 14 kap. 13 § IL endast gäller för fysiska personer som är delägare i svenska handelsbolag anser Skatteverket att det är bestämmelserna i 14 kap. 12 § IL som är tillämpliga. Verksamhet som en enskild näringsidkare bedriver utomlands genom en i utlandet delägarbeskattad juridisk person ses som självständig i förhållande till den enskilda

näringsverksamhet som bedrivs i Sverige. Verksamheten i den i utlandet delägarbeskattade juridiska personen utgör därmed en egen näringsverksamhet.

Om verksamheten i den i utlandet delägarbeskattade juridiska personen bedrivs dels i Sverige och dels i en annan stat och verksamheterna har anknytning till varandra ses dessa verksamheter som en näringsverksamhet. Verksamheten i den enskilda näringsverksamheten utgör en egen näringsverksamhet. Den fysiska personen har således två näringsverksamheter.

Bedriver däremot den i utlandet delägarbeskattade juridiska personen verksamhet dels i Sverige, dels i en annan stat och verksamheterna är av skilda slag är verksamheten i den andra staten en självständigt bedriven verksamhet utomlands. Verksamheterna som bedrivs i den i utlandet delägarbeskattade juridiska personen utgör då två olika näringsverksamheter och den enskilda näringsverksamheten en egen näringsverksamhet. Den fysiska personen har således tre näringsverksamheter. Är det så att den andra staten är en EES-stat anser Skatteverket att en gemensam inkomstberäkning får ske för verksamheterna i den i utlandet delägarbeskattade juridiska personen efter begäran från den skattskyldige (jfr Skatteverket 2008-12-17, dnr 131 774559-08/111). Den enskilda näringsverksamheten bilda alltså en egen näringsverksamhet för vilken en särskild inkomstberäkning ska ske.

Skatteverket anser att av ställningstagandet följer att om personen i fråga i stället driver verksamhet dels genom svenskt handelsbolag och dels genom en i utlandet delägarbeskattad juridisk person så ska inte verksamheterna redovisas i en och samma näringsverksamhet.

Exempel – enskild näringsidkare**Enskild näringsidkare**

Näringsverksamhet i Sverige		Verksamhet + 100 000		
Utlandet	Verksamhet i land B	Verksamhet i land C	Verksamhet i land D	Verksamhet i land E
	-100 000 ”Osjälvständig näringsverksamhet	-100 000 Självständig näringsverksamhet	+ 200 000 Självständig näringsverksamhet	-100 000 I utlandet (land E) delägarbeskattad juridisk person

Inkomstberäkning:

Verksamheten i Sverige + 100 000

Verksamhet utomlands:

Land B - 100 000

Land C (- 100 000)

Land D (+200 000)

Land E (- 100 000)

Beskattningsbar inkomst i Sverige + 100 000

Verksamheterna i Sverige och i land B har samband med varandra och räknas därför som en näringsverksamhet. Verksamheterna i land C och i land D är självständigt bedrivna i utlandet och ingår därför inte i samma näringsverksamhet som verksamheten i Sverige. Däremot ingår all självständig näringsverksamhet utomlands i samma näringsverksamhet vad gäller verksamhet som bedrivs av enskild näringsidkare dvs. verksamheterna i land C och i land D utgör en näringsverksamhet. Resultatet av självständig verksamhet utomlands blir + 100 000 (-100 000 + 200 000). Ligger verksamheterna i land C och i land D inom EES får en gemensam beräkning av resultatet för verksamheterna i Sverige, land B, land C och land D ske. Verksamhet i land E, som bedrivs genom en i utlandet (land E) delägarbeskattad juridisk person redovisas för sig själv i en egen näringsverksamhet.

**Exempel –
handelsbolag**

**Handelsbolag –
delägaren fysisk person**

Näringsverksamhet i Sverige	HB-A verksamhet + 1 000 000			
Utlandet	HB A Verksamhet i land B -100 000 ”Osjälvständig” närings- verksamhet	HB A Verksamhet i land C -100 000 Självständig näringsverk- samhet	HB B Verksamhet i land D -100 000 Självständig näringsverk- samhet	Verksamhet i land E -100 000 I utlandet (land E) delägar- beskattad juridisk person

Inkomstberäkning:

Verksamhet i Sverige + 1 000 000

Verksamhet utomlands:

Land B - 100 000

Land C (- 100 000)

Land D (- 100 000)

Land E (- 100 000)

Beskattningsbar inkomst i Sverige + 900 000

Fysisk person äger andelar i HB A, HB B och i en i utlandet delägarbeskattad juridisk person. Verksamheterna som bedrivs av HB A i Sverige och i land B utgör en näringsverksamhet då verksamheterna har samband med varandra. Verksamheten i land C är självständigt bedriven i förhållande till verksamheten i Sverige och ska därför redovisas i en egen näringsverksamhet. Om land C ligger inom EES får den verksamheten som HB A bedriver i land C beräknas gemensamt med den verksamhet som HB A bedriver i Sverige, dvs. all verksamhet i HB A kan i så fall redovisas som en näringsverksamhet. Verksamheten i land D bedrivs av ett annat handelsbolag, HB B, varför denna verksamhet utgör en egen näringsverksamhet. Verksamheten i land E bedrivs genom en i utlandet delägarbeskattad juridisk person och utgör en egen näringsverksamhet.

Egenavgifter och SLF

Indelningen i olika näringsverksamheter påverkar även uttaget av egenavgifter samt SLF, se avsnitt 76.

Kapitalvinst vid avyttring av andel i skalbolag

Uppkommer kapitalvinst när en enskild näringsidkare avyttrar en andel i ett skalbolag ska denna tas upp som inkomst av passiv näringsverksamhet. Denna inkomst räknas som en egen näringsverksamhet och får således inte dras av mot förluster i annan näringsverksamhet (14 kap. 13 a § IL), se vidare avsnitt 93.

51.4.3 Juridisk person

All näringsverksamhet som bedrivs av en juridisk person hänförs till en näringsverksamhet. Är en juridisk person delägare i ett svenskt handelsbolag räknas även handelsbolagets verksamhet in i den juridiska personens näringsverksamhet (14 kap. 10 § IL).

Då en juridisk person bara har en näringsverksamhet ska även verksamhet i en utländsk juridisk person hänförs till denna enda näringsverksamhet.

Att en juridisk person alltid bara har en näringsverksamhet innebär att resultatutjämnning normalt kan ske mellan skilda verksamheter även om verksamheterna är självständiga i förhållande till varandra. Undantag finns från denna huvudprincip se t.ex. avsnitt 20.4, avsnitt 43.2 och avsnitt 44.3.

Uppkommer ett underskott av näringsverksamheten rullas det enligt huvudregeln vidare till nästa år (40 kap. 2 § IL), se avsnitt 87.

51.5 Resultatet

All näringsverksamhet som en fysisk person bedriver räknas som en näringsverksamhet (14 kap. 12 § IL). En fysisk person kan dock enligt bestämmelserna i 14 kap. 13–14 §§ IL ha flera näringsverksamheter. Så är fallet om han vid sidan om sin enskilda näringsverksamhet även är delägare i ett handelsbolag eller bedriver självständig näringsverksamhet utomlands. Resultatet ska i ett sådant fall beräknas för varje näringsverksamhet för sig.

Portalstadgandet vad avser resultatberäkningen återfinns i 14 kap. 21 § IL, ”Överskott och underskott i en näringsverksamhet ska beräknas genom att intäktsposterna minskas med kostnadsposterna”.

Makar	Det finns särskilda bestämmelser om makar som tillsammans deltar i näringsverksamhet.
Gemensam verksamhet	Vid gemensam verksamhet, enligt 60 kap. 10 § IL, ska vardera maken taxeras för den inkomst av verksamheten som med hänsyn till makens arbete och övriga insatser i verksamheten skäligen tillkommer denne. Bedömningen av om inkomsten ska hänföras till aktiv eller passiv näringsverksamhet ska göras självständigt för varje make. Vid gemensam verksamhet ingår det som en förutsättning att makarna har i stort sett samma ställning. Bedömningen bör därför normalt leda till samma resultat för båda makarna. Bedömningen av om en näringsverksamhet är aktiv eller passiv behandlas i denna handledning i avsnitt 9.
Medhjälparfallet	En förutsättning för resultatfördelning till medhjälpande make är att ett överskott föreligger. Vid beloppsfördelningen är den medhjälpande makens faktiska arbetsinsats direkt avgörande. Se vidare vad gäller familjebeskattnings i avsnitt 74.
Underskott	Underskottsproblematiken behandlas i avsnitt 75. Bestämmelser om att underskott ska dras av samma beskattningsår finns i fråga om kapitalvinst vid försäljning av näringsfastighet och näringsbostadsrätt. Dessa regler återfinns i 45 kap. 32 § och 46 kap. 17 § IL och behandlas i denna handledning i avsnitt 31 och 32. Bestämmelser om att underskott får dras av samma beskattningsår finns även i fråga om delägare i andelshus, nystartad verksamhet och litterär eller konstnärlig verksamhet m.m. Dessa regler återfinns i 42 kap. 33 § och 62 kap. 3–4 §§ IL och behandlas i denna handledning i avsnitt 75. Bestämmelser om att underskott ska dras av ett senare beskattningsår finns dels i fråga om avdrag i näringsverksamheten följande år, dels beträffande avdrag för kvarstående underskott av avslutad näringsverksamhet. Dessa regler återfinns i 40 kap. samt 42 kap. 34 § IL och behandlas i avsnitt 87 och 75.

52 Anskaffningsvärde och anskaffningsutgift vid beskattningsinträde

52.1 Inledning

I och med att de internationella kapitalrörelserna ökar i omfattning och de gränsöverskridande etableringarna blir allt fler har det bedömts som angeläget att reglera hur anskaffningsvärden och anskaffningsutgifter ska bestämmas när en näringsverksamhet eller en tillgång i en sådan näringsverksamhet förs in i det svenska skattesystemet (20 a kap. IL).

Bakgrunden till bestämmelserna är ett avgörande i Högsta förvaltningsdomstolen. Genom övergången från exempt- till creditmetoden i det nordiska skatteavtalet skulle en verksamhet i Danmark som tidigare varit undantagen från beskattning i Sverige beskattas här från den 1 januari 1998. Skatterättsnämnden ansåg att tillgångarna i verksamheten (inventarier) skulle tas upp till marknadsvärdet den 1 januari 1998. Högsta förvaltningsdomstolen gjorde samma bedömning (RÅ 1999 ref. 19).

52.1.1 Tillämpningsområde

Bestämmelserna i 20 a kap. IL gäller för beräkning av anskaffningsvärden och anskaffningsutgifter för tillgångar och förpliktelser som ingår i verksamhet som i följande sex situationer blir föremål för beskattning i Sverige genom s.k. beskattningsinträde.

1. En fysisk eller juridisk person vars inkomst av näringsverksamhet eller del av näringsverksamhet tidigare inte har beskattats i Sverige men nu ska beskattas här på grund av att den fysiska eller juridiska personen blir skattskyldig här (20 a kap. 1 § 1 IL).
2. Inkomst från ett svenskt handelsbolag eller från en utländsk delägarbeskattad juridisk person som tidigare inte har

beskattats i Sverige men nu ska beskattas här på grund av att delägaren blir skattskyldig i Sverige (20 a kap. 1 § 2 IL).

3. En i Sverige skattskyldig delägare i en utländsk juridisk person med lågbeskattade inkomster (CFC-bolag) som föregående beskattningsår inte var skattskyldig i Sverige för denna persons inkomst (20 a kap. 1 § 3 IL).
4. Ett skatteavtal upphör eller ändras på ett sådant sätt att en inkomst som tidigare har varit undantagen från beskattning i Sverige inte längre är det (20 a kap. 1 § 4 IL).
5. En tillgång eller förpliktelse förs över från en persons näringsverksamhet eller del av näringsverksamhet som inte är föremål för beskattning i Sverige till en annan del av denna persons näringsverksamhet eller del av näringsverksamhet som är föremål för beskattning i Sverige (20 a kap. 1 § 5 IL).
6. En tillgång eller förpliktelse genom fusion eller fission förs över från en näringsverksamhet eller del av näringsverksamhet som tidigare inte har varit föremål för beskattning i Sverige men som genom fusionen eller fissionen blir det (20 a kap. 1 § 6 IL).

Svenskt handelsbolag m.fl.

Som framgår av ovan omfattar bestämmelserna även sådana situationer där verksamheten bedrivits genom ett svenskt handelsbolag eller en utländsk delägarbeskattad juridisk person (20 a kap. 1 § 2 IL). En sådan situation skulle kunna vara aktuell om en andel i ett svenskt handelsbolag, som bedriver verksamhet vid ett fast driftställe utomlands, förvärvas av någon som är obegränsat skattskyldig i Sverige från en person som inte har varit det.

Högsta förvaltningsdomstolen har ansett att reglerna om beskattningsinträde ska tillämpas i situationer där svenska aktiebolag förvärvat andelar i utländska bolag som efter förvärven omvandlats till en utländsk delägarbeskattad juridisk person (RÅ 2009 not. 137 och 138).

Fusion och fission

Även situationen att tillgångar och förpliktelser förs in i det svenska beskattningssystemet genom en gränsöverskridande fusion eller fission omfattas av reglerna om beskattningsinträde (20 a kap. 1 § första stycket 6 IL). Anskaffningsvärde m.m. i dessa situationer bestäms utifrån förhållandena i det överlåtande företaget.

52.1.2 Anskaffningsvärde och anskaffningsutgift

Anskaffnings- tidpunkt

En tillgång ska anses anskaffad vid beskattningsinträdet (20 a kap. 2 § IL).

Skattemässigt värde

För att motverka värderingstvister mellan myndigheter och enskilda har regelverket utformats så att det skattemässiga värdet av tillgången ska beräknas med utgångspunkt i den ursprungliga anskaffningsutgiften. Denna justeras så att det skattemässiga värdet schablonmässigt blir detsamma som det med rimliga antaganden skulle ha blivit om tillgången anskaffats i och därefter ingått i en verksamhet som beskattas i Sverige. Det beräknade värdet när tillgången förts in i svensk beskattningsjurisdiktion utgör därefter underlag för de fortsatta värdeminskningsavdragen m.m. enligt IL. Anskaffningsvärde respektive anskaffningsutgift ska inte fastställas särskilt utan aktualiseras enbart vid den löpande beskattningen av näringsverksamheten. Anskaffningsvärdet får inte beräknas till ett högre belopp än marknadsvärdet. Inte heller får anskaffningsvärdet vara negativt.

Lagertillgångar m.m.

I fråga om lager, pågående arbeten, kundfordringar m.m. anses tillgången ha anskaffats för det lägsta av anskaffningsvärdet och det verkliga värdet vid beskattningsinträdet (20 a kap. 3 § IL). Med anskaffningsvärde och verkligt värde avses detsamma som i 17 kap. 2 § IL. Alternativregeln i 17 kap. 4 § IL får inte tillämpas.

Fastigheter som är lager omfattas av både lagerregeln och byggnadsregeln (20 a kap. 3 och 4 § IL).

Inventarier, byggnader m.m.

Inventarier, byggnader och markanläggningar anses ha anskaffats för den ursprungliga anskaffningsutgiften ökad med förbättringsutgifter och minskad med schablonmässiga värdeminskningsavdrag för varje år som den skattskyldige ägt tillgången (20 a kap. 4 § IL). Vid beräkning av värdeminskningsavdragen ska följande procentsatser användas:

- inventarier, 20 %
- byggnader, 4 %
- täckdiken och skogsvägar, 10 %
- andra markanläggningar, 5 %

Av lagtexten framgår att reducering ska ske med beräknade värdeminskningsavdrag för varje innehavsår. Begreppet innehavsår är inte definierat i lagtexten. Inte heller har det närmare

förklarats i förarbetena. Eftersom fråga är om schablonberäkningar bör med innehavsår kunna avses tidsperioder omfattande 12 månader. Har exempelvis ett inventarium innehafts under 30 månader skulle detta medföra att den ursprungliga anskaffningsutgiften justeras ner med 40 %, 2 år x 20 %.

Övriga tillgångar

Övriga tillgångar (dvs. kapitaltillgångar som t.ex. obebyggda tomter och värdepapper) anses ha anskaffats för anskaffningsutgiften ökad med förbättringskostnader. Anskaffningsvärdet får dock inte beräknas till ett högre belopp än marknadsvärdet eller till ett lägre belopp än noll (20 a kap. 5 § IL).

För en bebyggd fastighet som är en kapitaltillgång ska beräkningen av omkostnadsbeloppet vid en framtida avyttring grundas på såväl det byggnadsvärde man får genom att tillämpa bestämmelserna om värdeminskingsavdrag för byggnad som det värde för marken man får genom att tillämpa reglerna om övriga tillgångar (prop. 2002/03:96 s. 158).

Arv, gåva m.m.

Tillgångar som förvärvats genom arv, gåva, bodelning m.m. anses vid fastställandet av anskaffningsvärdet ha förvärvats genom närmast föregående köp, byte eller annat liknande förvärv (20 a kap. 6 § IL).

Uttagsbeskattade tillgångar

Om överföringen av tillgången har medfört uttagsbeskattning i den andra staten ska tillgången anses ha anskaffats för det uttagsbeskattade beloppet. Med uttagsbeskattning avses i detta sammanhang att ett belopp som enligt den utländska beskattningsmyndigheten ska motsvara tillgångens marknadsvärde har tagits upp till beskattning i det andra landet. Detta gäller dock endast om staten är belägen inom EES eller är en stat med vilken Sverige har ingått ett skatteavtal som innehåller en artikel om informationsutbyte som är tillämplig i det aktuella fallet (20 a kap. 7 § IL).

Skulder och förpliktelser

Skulder och andra förpliktelser ska värderas till de belopp varmed de belastar verksamheten enligt en marknadsmässig bedömning. De får dock inte tas upp till ett lägre belopp än vad de tagits upp till i räkenskaperna (20 a kap. 8 § IL). Motivet till bestämmelsen är att man inte ska kunna minska det skattemässiga resultatet efter beskattningsinträdet genom att ta upp en förpliktelse som fanns redan tidigare men som inte tidigare tagits upp eller att värdera en förpliktelse till högre belopp än den tidigare gjorda värderingen.

Exempel

I samband med beskattningsinträdet värderas framtida garantiåtaganden till 200 (= redovisat i räkenskaperna). Under beskattningsåret uppgår företagets garantiutgifter till 500. Vid utgången av året avsätts 300 i räkenskaperna för framtida garantiåtaganden. Det skattemässiga resultatet påverkas därmed av garantikostnader om totalt 600 ($-200 + 500 + 300$).

Företaget hävdar att en marknadsmässig bedömning skulle ha medfört en värdering av garantiåtagandena till 100. Om inte lagreglering skett skulle det ha inneburit att det skattemässiga resultatet blivit 100 lägre ($-100 + 500 + 300 = 700$).

Med räkenskaper avses antingen de utländska eller, i förekommande fall, de svenska räkenskaperna hos den skattskyldige.

**Obeskattade
reserver**

Högsta förvaltningsdomstolen har konstaterat att det saknas utrymme att vid beskattningsinträde beakta obeskattade reserver (RÅ 2008 not. 61).

**Stiftelser, ideella
föreningar m.fl.**

Verksamheter i vissa stiftelser, ideella föreningar och registrerade trossamfund m.fl. vilka undantagits från skattskyldighet enligt 7 kap. IL och som på grund av ändrade förhållanden blir skattskyldiga, omfattas inte av bestämmelserna om beskattningsinträde (20 a kap. 1 § 3 stycket IL). I RÅ 2004 ref. 93 prövades frågan hur anskaffningsvärden och anskaffningsutgifter på tillgångar i en stiftelse som tidigare varit undantagen från skattskyldighet ska beräknas i det fall stiftelsen blir skattskyldig. Enligt Skatterättsnämnden ska en sådan bedömning ske på grundval av allmänna principer om uttagsbeskattning och inte enligt reglerna om beskattningsinträde (jfr RÅ 1999 ref. 19). Högsta förvaltningsdomstolen gjorde samma bedömning som nämnden. Vidare har Skatteverket uttalat att anskaffningsutgiften för delägarätter som innehas av stiftelser m.fl. ska bestämmas till marknadsvärdet vid tidpunkten för beskattningsinträdet (Skatteverket 2006-06-16, dnr 131 361931-06/111).

53 Internprissättning m.m.

53.1 Inledning

Detta avsnitt handlar i första hand om internprissättning. I Sverige används också det engelska uttrycket *transfer pricing* eller förkortningen TP. Med internprissättning avses de priser som avtalas vid gränsöverskridande transaktioner mellan närstående företag. Internpriserna har stor betydelse både för företag och för skattemyndigheter eftersom de påverkar intäkter och kostnader och därmed beskattningsbart resultat i de stater där verksamheten bedrivs. Detta beskattningsområde har fått allt större uppmärksamhet och betydelse under de senaste decennierna eftersom de multinationella företagens inflytande och genomslagskraft har ökat dramatiskt. Det finns uppskattningar på att mer än 70 % av världshandeln sker mellan företag i intressegemenskap.

Det internationellt vedertagna synsättet är att priser och andra villkor vid koncerninterna gränsöverskridande transaktioner ska överensstämma med de villkor som skulle ha avtalats mellan oberoende parter, den s.k. armlängdsprincipen. I svensk rätt kommer armlängdsprincipen till uttryck i den s.k. korrigeringsregeln i 14 kap. 19 § IL. Eftersom det är fråga om gränsöverskridande transaktioner är det emellertid betydelsefullt att alla länder har en likartad syn på hur armlängdsprincipen ska tillämpas. Företagen riskerar annars dubbelbeskattning. OECD har därför tagit fram riktlinjer (OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations) till vägledning för både företag och skattemyndigheter.

Den svenska korrigeringsregeln innehåller bara en övergripande reglering och det finns inte mycket vägledande rättspraxis från Högsta förvaltningsdomstolen. Därför använder Skatteverket i stor utsträckning OECD:s riktlinjer i sitt arbete när det gäller internprissättning. Avsnittet innehåller därför en redogörelse för viktiga delar av riktlinjerna. I kantrubrikerna hänvisas till de punkter i riktlinjerna som återges. I anslutning till genomgången av respektive kapitel av riktlinjerna finns ett avsnitt om svensk rätt där Skatteverket framför allt redovisar

rättspraxis som verket anser vara av intresse för att belysa de frågor som tas upp i riktlinjerna.

Till internprissättningsområdet hör även frågor om dokumentationsskyldighet avseende gränsöverskridande koncerninterna transaktioner, undanröjande av uppkommen dubbelbeskattning samt möjligheten att söka prissättningsbesked. Dessa frågor tas också upp i avsnittet.

En fråga som ligger nära internprissättning är avdrag för stöd och bidrag till utländska koncernföretag. Det är oklart hur den rättspraxis som finns på det området förhåller sig till korrigeringsregeln. Stöd och bidrag behandlas sist i avsnittet.

53.2 Den svenska korrigeringsregeln

14 kap. 19 § IL

I svensk lagstiftning kommer armlängdsprincipen till uttryck i den s.k. korrigeringsregeln i 14 kap. 19 § IL. Bestämmelsen har placerats i 14 kap. IL som innehåller bestämmelser om beräkning av resultatet av näringsverksamhet.

Korrigerings- regelns innehåll

Korrigeringsregeln i 14 kap. 19 § IL innebär att om resultatet av en näringsverksamhet blir lägre till följd av att villkor avtalats som avviker från vad som skulle ha avtalats mellan sinsemellan oberoende näringsidkare, ska resultatet beräknas till det belopp som det skulle ha uppgått till om sådana villkor inte funnits. Detta gäller dock bara om

- den som på grund av avtalsvillkoren får ett högre resultat inte ska beskattas för detta i Sverige enligt bestämmelserna i denna lag eller på grund av ett skatteavtal,
- det finns sannolika skäl att anta att det finns en ekonomisk intressegemenskap mellan parterna, och
- det inte av omständigheterna framgår att villkoren kommit till av andra skäl än ekonomisk intressegemenskap.

Ekonomisk intressegemenskap

Ekonomisk intressegemenskap anses föreligga enligt 14 kap. 20 § IL om

- en näringsidkare, direkt eller indirekt, deltar i ledningen eller övervakningen av en annan näringsidkares företag eller äger del i detta företags kapital, eller
- samma personer, direkt eller indirekt, deltar i ledningen eller övervakningen av de båda företagen eller äger del i dessa företags kapital.

För lågt resultat	Regeln är tillämplig om resultatet av näringsverksamheten i Sverige blivit för lågt till följd av avvikande avtalsvillkor. Det innebär att korrigeringsregeln inte kan tillämpas om ett svenskt aktiebolag säljer näringsbetingade andelar till underpris till ett utländskt koncernbolag. Eftersom en sådan försäljning är skattefri kan den inte påverka det skattemässiga resultatet. Korrigeringsregeln är inte heller tillämplig om de avvikande avtalsvillkoren innebär att det svenska resultatet blivit för högt. Bestämmelsen i 14 kap. 19 § IL kan bara användas för att höja ett bolags resultat, inte för att sänka det.
Kompenserande transaktioner	När bedömning görs om resultatet blivit för lågt till följd av avvikande avtalsvillkor kan det förekomma att två eller flera felaktigt prissatta transaktioner jämnar ut varandra. Frågan om sådana kompenserande transaktioner tas upp i avsnitt 53.3.
Avvikande avtalsvillkor	Ofta talas om felaktig prissättning och i de flesta fall är det fråga om att varor eller tjänster köpts eller sålts till för högt eller lågt pris. Men lagregeln är utformad så att den är tillämplig när det blivit ett för lågt resultat till följd av avvikande avtalsvillkor jämfört med vad oberoende parter skulle ha avtalat om. Skatteverket anser därför att regeln är tillämplig när avtalsvillkor ensidigt ändras till den ena partens nackdel utan att det finns affärsmässig grund för det. Detta kan exemplifieras med Kammarrättens i Jönköping dom 2010-04-19 i mål nr 1425–1428-09. Ett svenskt bolag tog ett lån med viss avtalad räntenivå från ett utländskt koncernbolag och villkoren i låneavtalet ändrades så att bolaget fick högre räntekostnader än vad som ursprungligen avtalats. Skatteverket anser att det inte finns några uppgifter i målet som tyder på att den ena räntenivån skulle vara mera marknadsmässig än den andra sett utifrån ett tidigare avtalslöst förhållande. Vad som är en armlängdsmässig ränta går inte alltid att precisera till en exakt procentsats utan kan ligga inom ett visst intervall. Verket anser inte att det finns några uppgifter i målet som tyder på att låntagarens situation har förändrats så att utlåningen blivit mera riskfylld för långivaren. Mot den bakgrunden anser Skatteverket att det strider mot armlängdsprincipen i korrigeringsregeln att tvinga på låntagaren – som är ett beroende företag – en högre ränta genom det nya avtalet och att regeln är tillämplig i en sådan situation. Domen överklagades men Högsta förvaltningsdomstolen meddelade inte prövnings-tillstånd. Skatteverkets uppfattning är fortfarande att korrigeringsregeln är tillämplig på en sådan situation.

För att regeln ska vara tillämplig ska ytterligare ett antal rekvisit vara uppfyllda.

Avtalsförhållande

Det ska röra sig om ett avtalsförhållande mellan olika rättssubjekt, vilket innebär att regeln inte är tillämplig på transaktioner mellan ett huvudkontor och dess fasta driftställe eftersom dessa enheter är delar av ett och samma företag och inte gärna kan "sluta avtal med sig själv". Detta gäller givetvis även då ett svenskt företags fasta driftställe är beläget i ett land med vilket Sverige träffat s.k. exemptavtal.

Det anges inte uttryckligen i korrigeringsregeln att det företag vars resultat ska korrigeras också ska vara avtalspart. I den tidigare lydelsen av lagtexten fanns dock ett sådant krav. Av förarbetena som låg till grund för lagändringen framgår att syftet inte varit att ändra på detta (prop. 1982/83:73 s. 12).

Slutsatsen är därför att det krävs att det företag vars resultat ska korrigeras också ska vara avtalspart. Ett undantag är när företaget ska redovisa resultatet från ett annat företag. Det är då möjligt att korrigera resultatet för det första företaget även om det andra företaget är avtalspart. Ett exempel på det är när ett företag är delägare i ett handelsbolag. Ett annat exempel är kommissionärsförhållanden, dvs. när ett företag redovisar resultatet från ett kommissionärsföretag (KRSU 2010-07-06, mål nr 1975–1979-07).

Korrigeringsregeln uppställer inte något krav på att avtalet ska vara skriftligt eller upprättat i särskild form. Kammarrätten i Göteborg har ansett att tillhandahållande av koncerninterna tjänster innebar att avtal hade ingåtts (KRNG 2005-06-10, mål nr 7554-03).

Näringsidkare

Den i Sverige hemmahörande parten ska bedriva näringsverksamhet. Korrigeringsregeln omfattar inte bara aktiebolag och andra juridiska personer utan även enskilda näringsidkare. Det finns däremot inget krav på att den utländske parten ska bedriva näringsverksamhet. Denne kan vara både en fysisk och juridisk person.

Utländsk part ej skattskyldig

Den utländske parten ska inte vara skattskyldig här för den inkomst denne tillförts på grund av de avvikande avtalsvillkoren.

Fast driftställe i Sverige

Genom att ett utländskt företag är skattskyldigt för inkomst av näringsverksamhet som bedrivs från här beläget fast driftställe kan en inkomst som förs över från det fasta driftstället till en annan del av det utländska företaget inte sägas ha överförts till

någon som inte är skattskyldig för den här i riket. Felaktigheter vid sådana transaktioner justeras med stöd av de allmänna reglerna för inkomstberäkning (prop. 1955:87 s. 64). För det fall det utländska företags fasta driftställe i Sverige har ekonomiska relationer med andra utländska koncernbolag ska dock felaktigheter vid sådana transaktioner justeras i enlighet med korrigeringsregeln.

Royaltysättningar

En i utlandet hemmahörande mottagare av royalty från Sverige är skattskyldig enligt svensk intern rätt (3 kap. 18 § andra stycket och 6 kap. 11 § andra stycket IL). Detta medför att korrigeringsregeln inte är tillämplig på royaltyinkomsten i ett sådant fall. Sverige har emellertid i ett stort antal av de skatteavtal som träffats med andra länder avstått från beskattningsrätten till royaltybetalningar till förmån för den stat där mottagaren har sitt hemvist. Därigenom blir 14 kap. 19 § IL tillämplig i sådana fall. Regeln är också tillämplig på det motsatta fallet, t.ex. vid royaltybetalning från ett utländskt dotterbolag till ett svenskt moderbolag.

Samband

Det ska finnas sannolika skäl att anta att den felaktiga prissättningen beror på ekonomisk intressegemenskap mellan parterna. Det innebär att korrigeringsregeln inte kan användas om det inte finns ett samband mellan den felaktiga prissättningen och en ekonomisk intressegemenskap mellan parterna.

Bevisbörda och beviskrav

Det råder ingen tvekan om att det är Skatteverket som har bevisbördan för en felprissättning. Kraven på Skatteverket har dock förändrats under årens lopp i samband med att det gjorts förändringar i korrigeringsregeln.

När korrigeringsregeln infördes ställdes högre krav på att den felaktiga prissättningen var klarlagd. Det krävdes att inkomstberäkningen ”uppenbarligen” varit felaktig och att denna lett till en ”avsevärt” lägre redovisad vinst. Dessutom ansågs regeln bara vara tillämplig på inkomstöverföringar från svenska dotterbolag till utländska moderbolag.

Korrigeringsregeln ändrades år 1965. Uttrycken ”uppenbarligen” och ”avsevärt” togs bort och det gjordes också klart att regeln även var tillämplig på transaktioner mellan svenska moderbolag och utländska dotterbolag. I de anvisningar som fanns till korrigeringsregeln ställdes dock krav på att man skulle iakta särskild försiktighet vid bedömning av prissättningen vid affärer mellan svenska moderbolag och utländska dotterbolag eftersom det kunde finnas affärsmässiga skäl som kunde påverka prissättningen i sådana fall. Det ansågs att

sannolikheten var större för att det fanns en otillbörlig vinstöverföring vid transaktioner mellan utländska moderbolag och svenska dotterbolag än i den omvända relationen.

Eftersom det visade sig vara svårt att få information om ägarförhållanden till företag i framför allt lågskatteländer lättades beviskravet vid en översyn av korrigeringsregeln 1983. Det kom nu att räcka med att det fanns sannolika skäl att anta att intressegemenskap förelåg. När det gällde beviskraven uttalades i förarbetena till översynen att bevisbördan för att prissättningen beror på andra orsaker än intressegemenskapen i princip lagts på näringsidkaren. Det ansågs naturligt eftersom näringsidkaren bör ha lättare att ta fram uppgifter som förklarar en prisavvikelse (prop. 1982/83:73 s. 11 f.). Det tidigare kravet på särskild försiktighet vid bedömningen av svenska moderbolags affärer med utländska dotterbolag togs bort. Enligt förarbetena blev bevissituationen densamma för alla näringsidkare (s. 12).

I samband med införandet av en dokumentationsskyldighet på internprissättningsområdet 2007 uttalades att någon förändring av bevisbördan inte var avsedd och att det fortfarande är Skatteverket som har bevisbördan för en felprissättning (prop. 2005/06:169 s. 102).

Vad som uttalats om beviskrav och bevisbörda kan sammanfattas på följande sätt. Om Skatteverket har visat på att en prissättning ser felaktig ut, och det dessutom ser ut att finnas en ekonomisk intressegemenskap mellan parterna, är det naturligt att utgå från att den till synes oriktiga prissättningen beror på intressegemenskapen. Skatteverket får därigenom anses ha uppfyllt sin bevisbörda såväl vad gäller den oriktiga prissättningen som intressegemenskapen och sambandet mellan dessa. Näringsidkaren kan i den situationen hävda att det inte föreligger någon intressegemenskap eller visa att den till synes oriktiga prissättningen inte beror på intressegemenskapen utan är motiverad av affärsmässiga skäl eller har kompenserats på annat sätt. Som tidigare nämnts ligger bevisbördan för att prissättningen beror på annat än intressegemenskapen på näringsidkaren.

Kravet på särskild försiktighet vid bedömningen av affärer mellan svenskt moderbolag och utländskt dotterbolag har tagits bort. Däremot ligger det i sakens natur att det i ett enskilt fall kan vara mer eller mindre komplicerat att komma fram till ett armlängdsmässigt pris eftersom prissättningen är beroende av

flera olika faktorer och att priserna kan variera från marknad till marknad.

Rättspraxis

Vid tolkning av rättspraxis angående korrigeringsregeln bör man tänka på att de flesta avgöranden i Högsta förvaltningsdomstolen avser fall där man prövat korrigeringsregeln i den lydelse den hade efter lagändringen 1965 men före ändringen år 1983. Rättsfallen har dessutom oftast avsett förhållandet mellan svenska moderbolag och utländska dotterbolag där det tidigare fanns ett krav på särskild försiktighet. I de senaste rättsfallen på området från Högsta förvaltningsdomstolen finns inte några uttalanden om särskild försiktighet eller liknande (RÅ 2004 ref. 13 och RÅ 2006 ref. 37).

Förhållandet till andra regler

Frågan hur korrigeringsregeln förhåller sig till de allmänna principerna för inkomstberäkningen är inte reglerad i lagstiftningen. Högsta förvaltningsdomstolen har uttalat att regeln är en specialbestämmelse för internationella förhållanden som har företrädare framför generella regler vid beräkning av en näringsverksamhets resultat (RÅ 2004 ref. 13 och RÅ 2006 ref. 37).

**RÅ 2004 ref. 13
VME**

I RÅ 2004 ref. 13 gällde frågan om ett högre återköpspris på ett lager skulle vara en avdragsgill kostnad i det svenska bolaget. Högsta förvaltningsdomstolen nämnde att kammarrätten lagt bestämmelsen om avdrag för driftkostnader till grund för beslutet men ansåg att korrigeringsregeln har företrädare framför generella regler.

**RÅ 2006 ref. 37
Dow**

I RÅ 2006 ref. 37 gällde frågan om avdrag skulle medges för avgifter för koncerninterna tjänster som utdebiterats från ett utländskt koncernbolag genom en indirekt metod. Skatteverket ansåg att 25 % av kostnaderna inte hade samband med verksamheten i det svenska bolaget och därför inte var avdragsgilla driftkostnader. Även i detta fall framhöll Högsta förvaltningsdomstolen att korrigeringsregeln är en specialbestämmelse som har företrädare framför generella regler.

Den exakta innebörden av det principiella uttalandet i rättsfallen är ännu inte klargjord, exempelvis hur korrigeringsregeln ställer sig i förhållande till den rättspraxis som finns beträffande avdrag för bidrag och andra former av stöd till utländska bolag (se avsnitt 53.19). Det kan nämnas att Högsta förvaltningsdomstolen i RÅ 1994 ref. 85 har använt reglerna om kostnadsavdrag på bidrag till ett utländskt närstående företag och korrigeringsregeln på bolagets underlåtenhet att fakturera samma utländska företag för hyres-, leasing- och royaltybetalningar.

Det är även oklart om korrigeringsregeln är tillämplig när det gäller prövningen om en utgift över huvudtaget ska anses utgöra en kostnad för att förvärva och bibehålla inkomster.

Kammarrätterna

Kammarrätten i Stockholm har i två mål ansett att det först måste prövas om utgifter över huvudtaget utgör kostnader för att förvärva och bibehålla inkomster. Först om det begärda avdraget uppfyller detta krav kan en prövning enligt korrigeringsregeln komma i fråga (KRNS 2010-10-06, mål nr 1154–1155-09 och KRNS 2010-10-26, mål nr 251–255-10). I det första målet vägrades avdrag med 75 % av de kostnader som det svenska bolaget debiterats eftersom de inte ansågs ha något samband med verksamheten. Domen överklagades men Högsta förvaltningsdomstolen meddelade inte prövnings-tillstånd. I det andra målet vägrades avdrag för arvoden som inte motsvarades av några erhållna varor eller tjänster.

Skatteverkets kommentar

I de båda målen hade de svenska bolagen träffat avtal med ett utländskt koncernbolag om att betala vissa kostnader som kammarrätten inte ansåg ha samband med bolagens affärs-transaktioner. Sådana avtalsvillkor måste anses avvika från vad oberoende parter skulle ha avtalat om och dessa villkor har lett till att de svenska bolagens resultat blivit lägre. De frågor som kammarrätten skulle ta ställning till borde därför ha kunnat prövas inom ramen för korrigeringsregeln.

Kammarrätterna

Kammarrätten i Göteborg har tillämpat korrigeringsregeln när ett svenskt bolag gjort avdrag för kostnader som varit hänförliga till utländska koncernbolag (KRNG 2010-06-17, mål nr 5199–5202-09). Det svenska bolaget hade anlitat advokater som utrett eventuella skadeståndskrav som skulle kunna riktas mot amerikanska dotterbolag. Genom att stå för kostnader som var hänförliga till de utländska bolagen ansågs det svenska bolaget ha tillhandahållit en tjänst som borde ha debiterats ut.

EU-domstolens praxis

EU-domstolen har prövat om den belgiska korrigeringsregeln strider mot den fria etableringsrätten i EUF-fördraget (numera artikel 49 FEUF) i målet C-311/08, SGI. EU-domstolen fann att det är en inskränkning i den fria etableringsrätten att korrigera inkomsten om avvikande eller vederlagsfria förmåner beviljas ett närstående bolag i utlandet, när inkomsten inte korrigeras om sådana förmåner beviljas ett närstående bolag i samma land. Domstolen pekade på risken för dubbelbeskattning. Domstolen ansåg att lagstiftningen emellertid kan rättfärdigas eftersom den välavvägda fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna annars riskerar att rubbas.

Utan regler om skattemässig korrigering riskerar det annars att leda till fiktiva upplägg där inkomster förs över mellan närstående bolag. För att lagstiftningen ska vara proportionell måste den skattskyldige ha möjlighet att lägga fram uppgifter som rör eventuella affärsmässiga skäl som föranlett transaktionen. Dessutom får den skattemässiga korrigeringen endast avse den del som inte motsvarar vad som skulle ha avtalats om bolagen inte varit närstående.

Skatteverket anser att den svenska korrigeringsregeln i 14 kap. 19 § IL uppfyller de villkor EU-domstolen ställer upp och därför inte står i strid med den fria etableringsrätten.

53.3 Affärsmässiga skäl och kompenserande transaktioner

För att korrigeringsregeln ska vara tillämplig ska resultatet av näringsverksamheten ha blivit för lågt. Det finns olika anledningar till att ett till synes för lågt pris inte innebär att resultatet blivit för lågt. Det kan exempelvis finnas affärsmässiga skäl att hålla låga priser men ett lågt försäljningspris kan även ha kompenserats på något sätt t.ex. genom ett för lågt inköpspris på en annan produkt.

Affärsmässiga skäl

Det kan finnas affärsmässiga skäl att hålla ett lågt pris för att komma in på en ny marknad, utöka marknadsandelen etc. (prop. 1965:126 s. 57, prop. 1982/83:73 s. 11). Den compensation som kan fås uppnås då på längre sikt, exempelvis i form av ökad försäljning senare år. En sådan compensation kan av naturliga skäl inte beräknas och det är inte heller säkert att den inträffar. En jämförelse måste därför göras med hur oberoende parter skulle ha agerat. För att det ska vara möjligt att beakta denna typ av compensation anser Skatteverket att det måste finnas affärstransaktioner i tillräcklig omfattning mellan det svenska bolaget och dess utländska motpart som möjliggör för det svenska bolaget att få ökade intäkter. Normalt inträffar detta när ett svenskt tillverkande bolag säljer sina produkter till ett utländskt försäljningsbolag.

I två fall har Högsta förvaltningsdomstolen prövat om ett svenskt bolag haft affärsmässiga skäl att inte ta ut ränta på lån till dotter- respektive dotterdotterbolag.

RÅ80 1:59 LM Ericsson

I RÅ80 1:59 hade Telefonaktiebolaget LM Ericsson (LME) lämnat räntefria lån till ett australiensiskt dotterdotterbolag (TLA). TLA hade använt de upplånade medlen för aktie-

investeringar i rörelsedrivande dotterbolag och andra samarbetande bolag i Australien. Investeringarna hade föranletts av att verksamhet etablerats för tillverkning av telefonstationer och telefonväxlar i Australien. LME uppgav att de räntefria lånen till TLA varit betingade av företagsekonomiska och handelspolitiska skäl. De australiensiska finans- och valuta-myndigheterna hade inte godtagit den utländska finansieringen om den inte skett genom räntefria lån. LME framhöll vidare att genom att finansiera de australiensiska bolagens verksamhet kunde man tillgodogöra sig inkomster och reducera sina kostnader genom licensavgifter, vinster på levererade varor och fördelaktiga villkor vid beställning av tjänster. Högsta förvaltningsdomstolen anförde att underlåtenhet att ta ut ränta på lån kan förekomma även mellan oberoende näringsidkare om långgivaren ges kompensation genom prissättning på varor eller liknande åtgärder. Med hänvisning till vad LME gjort gällande ansågs inte korrigeringsregeln tillämplig.

**Skatteverkets
kommentar**

Skatteverket anser att det är svårt att utläsa ur målet vilka beviskrav som kan ställas på den skattskyldige. Verket ser därför rättsfallet mer som ett in casu-avgörande än ett uttryck för generella principer om hur framtida kompensation ska bedömas.

**RÅ84 1:16
Edet**

I RÅ84 1:16 hade Edet AB gjort investeringar i holländska dotterbolag (Edet BV och Edet Nederland BV) i syfte att komma in på en ny marknad med en egen produktion. Edet BV förvärvade aktierna i Edet Nederland BV och fick då ett räntefritt lån från Edet AB. Edet Nederland BV fick också räntefria lån från Edet AB för anskaffning av maskinell utrustning som skulle användas i pappersproduktion. Försäljningen av produkter från Edet AB till det holländska dotterbolag som skötte produktionen uppgick till relativt små belopp. Högsta förvaltningsdomstolen anförde att särskild försiktighet skulle iaktas vid bedömningen av affärer mellan svenskt moderbolag och utländskt dotterbolag. Högsta förvaltningsdomstolen fann också att omständigheterna vid Edet AB:s försök att via dotterbolagen komma in på en ny marknad varit sådana att Edet AB måste anses ha haft goda affärsmässiga skäl att i ett uppbyggnadsskede inte betunga dotterbolagen med räntekostnader för de investeringar som genom lånen gjordes i dess bolag. Korrigeringsregeln ansågs därför inte tillämplig.

**Skatteverkets
kommentar**

Skatteverket anser att rättsfallet i stort sett saknar värde idag. Det är svårt att se hur Högsta förvaltningsdomstolens resonemang går ihop med förarbetsuttalandena om att svenska företag inte ska kunna finansiera sina dotterbolags investeringar i

anläggningstillgångar i utlandet (prop. 1965:126 s. 57 f.). Rättsfallet stämmer heller inte med den syn Högsta förvaltningsdomstolen senare redovisade i RÅ 1994 ref. 85 (Eka Nobel) vad gäller bidrag till det amerikanska dotterbolaget Eka Chemicals Inc. I Edet-målet förekom det inte transaktioner mellan bolagen i någon nämnvärd omfattning och det utländska dotterbolaget hade byggt upp en egen produktion.

Kammarrätterna

Kammarrätterna har i ett par fall ansett att kompensation i form av framtida utdelningar eller högre försäljningspris på aktierna i dotterbolaget varit av indirekt slag och inte haft den fasta anknytning som krävs för att räntefri utlåning till dotterbolag ska kunna godtas (KRNS 1997-03-24, mål nr 5974-1995 och KRNG 1997-02-27, mål nr 3511-1994).

Kompenserande transaktioner

En annan typ av kompensation är exempelvis att ett lågt pris vid en varuförsäljning kompenseras av ett lågt inköpspris från samma motpart på en annan produkt. Vid sådana kompenserande transaktioner har en felaktig prissättning uppvägs av en annan felaktig prissättning.

OECD:s riktlinjer

I OECD:s riktlinjer behandlas kompenserande transaktioner (set-offs) och i första hand avsiktliga sådana (punkt 3.13–3.17). Med det avses kompensationer som medvetet ingår i avtalsvillkoren. Dessa kan variera i storlek och komplexitet från två transaktioner som tar ut varandra till en generell överenskommelse där samtliga fördelar som tillfaller de båda parterna under viss tid kvittas mot varandra. OECD anser det osannolikt att oberoende parter skulle ingå sistnämnda typ av överenskommelse om inte fördelarna kan beräknas på ett tillförlitligt sätt och avtalet upprättas i förväg. OECD anser att de skattskyldiga bör visa förekomsten av kompenserande transaktioner. När det gäller oavsiktliga kompensationer som åberopas av den skattskyldige säger OECD att skattemyndigheterna får avgöra om de kan bevilja en sådan begäran.

**RÅ 1991 ref. 107
Shell-målen**

I RÅ 1991 ref. 107 (Shell-målen) har Högsta förvaltningsdomstolen gjort en bedömning av vad som ligger i kravet på prisavvikelse i den tidigare lydelsen av korrigeringsregeln. Högsta förvaltningsdomstolen ansåg inte att rekvisitet prisavvikelse är uppfyllt så snart det kan konstateras att det pris som tillämpas på en enstaka varutransaktion avviker från marknadspriset. Att generellt tillämpa en så snäv begränsning av prisjämförelsen har inte något stöd i förarbetena och kan inte heller anses påkallat av lagstiftningens syfte, nämligen att förhindra obehöriga vinstöverföringar till utlandet. När det

svenska och det utländska företaget har fortlöpande affärsförbindelser med varandra ansåg Högsta förvaltningsdomstolen att det i många fall står bättre i överensstämmelse med lagstiftningens syfte att inrikta bedömningen på de mer långsiktiga effekterna av de grunder och metoder för prissättningen som tillämpats under den period som är föremål för bedömning. I detta ligger att de ”överpriser” och ”underpriser” som förekommit under ett och samma beskattningsår normalt bör kunna kvittas mot varandra. Enligt Högsta förvaltningsdomstolen är det därför i många fall nödvändigt att göra en helhetsbedömning av det svenska och utländska företagens affärer med varandra.

**Beskattningsårets
slutenhet**

I Shell-målen har Högsta förvaltningsdomstolen även kommit fram till att det i viss utsträckning är möjligt att bryta igenom principen om beskattningsårets slutenhet vid tillämpningen av korrigeringsregeln. Ett prissättningssystem som i ett längre perspektiv är fullt godtagbart ur armlängdssynpunkt kan leda till överdebitering ett år och underdebitering ett annat eller att kostnader i form av överpriser under en följd av år kan leda till bättre inkomster eller uteblivna förluster i ett senare skede av affärsverksamheten. Svenska Shell hade under en tidsperiod om tre år tillämpat en och samma affärsstrategi ifråga om sina oljeinköp. Strategin ansågs motiverad av affärsmässiga skäl och ”underdebiteringarna” under två av beskattningsåren beaktades vid inkomstberäkningen för det tredje året. Någon inkomstkorrigering gjordes därför inte det tredje året.

**Skatteverkets
kommentar**

Skatteverket anser att rättsfallet visar att det måste göras en helhetsbedömning av parternas transaktioner och att prissättningen ibland måste bedömas under en period av flera år. Det finns således möjlighet att beakta oavsiktliga kompenserande transaktioner (jfr den tidigare kantribriken OECD:s riktlinjer). Verket anser däremot inte att rättsfallet ger stöd för att beakta andra transaktioner än mellan de båda avtalsparterna. I rättsfallet talas om att ”det svenska och det utländska företaget har fortlöpande affärsförbindelser med varandra” och om ”en helhetsbedömning av det svenska och det utländska företagens affärer med varandra”. Ett för lågt pris till en kund i ett land kan således inte kompenseras genom ett för högt pris till en kund i annat land. Skatteverket anser inte heller att rättsfallet visar att parternas samtliga transaktioner under flera år ska beaktas. Högsta förvaltningsdomstolen uttalade att det kan vara nödvändigt att bedöma ett prissättningssystem ur ett längre perspektiv än ett år och tittade på Shells affärsstrategi ifråga om sina

oljeinköp. Rättsfallet visar således inte att ett för lågt pris på en varuförsäljning från ett svenskt företag till ett utländskt kan kompenseras av en underlåten räntedebitering tre år tidigare från det utländska företaget till det svenska.

**RÅ79 1:40
Öberg**

Frågan om kompenserande transaktioner har också varit uppe till prövning i RÅ79 1:40. Öberg & Co AB hade ett helägt dotterbolag i Portugal. Dotterbolaget var ett tillverkningsbolag som sålde hela sin produktion till moderbolaget. I samband med att produktionen startades överförde moderbolaget vissa medel till dotterbolaget som redovisades som lån. Någon ränta togs inte ut på fordringarna. Högsta förvaltningsdomstolen uttalade att en prissättning inom en koncern som innebär kostnadstäckning för tillverkningsbolaget torde få accepteras om inte särskilda omständigheter föranleder annat. Högsta förvaltningsdomstolen anförde att den enda anmärkning som riktats mot prissättningen var att moderbolaget borde ha tagit ut ränta på sina fordringar hos dotterbolaget. Högsta förvaltningsdomstolen fann dock att om dotterbolaget hade behövt betala ränta på sina skulder till moderbolaget skulle produktionskostnaderna ha stigit med räntans belopp. Det måste antas att dotterbolaget i sådant fall skulle ha höjt priset på sin produktion i motsvarande mån. Högsta förvaltningsdomstolens slutsats blev därför att underlåtenheten att ta ut ränta på fordringarna inte ansågs ha lett till att moderbolagets inkomst blivit för låg.

**Skatteverkets
kommentar**

Skatteverket anser att rättsfallet får ses som ett uttryck för en helhetsbedömning. Det framgår dock inte vilken prismetod som använts vid köpet av de tillverkade produkterna eller om det varit möjligt att ta ut högre priser på dotterbolagets produkter. Därför är det svårt att dra några generella slutsatser av rättsfallet. Ett synsätt som enbart innebär kostnadstäckning för ett tillverkningsbolag torde dock i normalfallet inte vara i överensstämmelse med armlängdsprincipen i OECD:s riktlinjer.

53.4 Artikel 9 i OECD:s modellavtal

Armlängdsprincipen har kommit till uttryck i artikel 9 i OECD:s modellavtal som innehåller regler som tar sikte på transaktioner mellan företag i intressegemenskap. Artikel 9 ger de avtalsslutande staterna rätt att korrigera inkomsten när företag i intressegemenskap avtalar om villkor som avviker från vad som skulle ha avtalats mellan oberoende företag. Artikelns lydelse motsvarar innehållet i den svenska korrigeringsregeln. I de skatteavtal Sverige har ingått med andra stater finns i allmänhet regler som bygger på artikel 9 i modell-

avtalet. En beskattning enligt vår interna regel i 14 kap. 19 § IL förhindras således inte av skatteavtal.

I kommentaren till artikel 9 i OECD:s modellavtal hänvisas till OECD:s riktlinjer för närmare vägledning om hur armlängdsprincipen ska tillämpas.

53.5 OECD:s riktlinjer

Riktlinjerna, som officiellt benämns OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, fastställs av OECD:s Committee on Fiscal Affairs.

Vägledning för skattemyndigheter och företag

Riktlinjerna fokuserar på hur armlängdsprincipen tillämpas för att utvärdera prissättningen mellan närstående företag. Avsikten är att hjälpa skattemyndigheter och multinationella företag med vägledning för att hitta tillfredsställande lösningar på internprissättningsfall och därigenom minimera konflikter mellan skattemyndigheter och mellan skattemyndigheter och företag samt undvika dyrbara processer.

Riktlinjerna ska också bidra till att lösa internprissättningsfall vid ömsesidiga överenskommelser och vid eventuella skiljeförfaranden.

OECD:s medlemsstater liksom de multinationella företagen uppmanas att följa riktlinjerna, för att därigenom minimera risken för dubbelbeskattning.

RÅ 1991 ref. 107 Shell-målen

I RÅ 1991 ref. 107 (Shell-målen) anförde Högsta förvaltningsdomstolen att armlängdsprincipen är den grundläggande principen vid tillämpning av den svenska korrigeringsregeln. Domstolen anförde vidare att de riktlinjer som lagts fram i OECD:s rapport år 1979 visserligen inte var bindande för de svenska skattemyndigheterna men att rapporten, som inte stod i strid med korrigeringsregeln, gav en god och välbalanserad belysning av problematiken. Uttalandena i rapporten kunde därför i relevanta delar vara till ledning för tillämpningen av korrigeringsregeln.

Skatteverkets kommentar

Skatteverket anser att OECD:s riktlinjer som därefter getts ut är vägledande vid tillämpningen av korrigeringsregeln. De uttalanden som gjordes i Shell-målen får anses utgöra stöd för det.

Nuvarande riktlinjer

Den första versionen av riktlinjerna är från år 1995 och den byggde på en rapport från år 1979. Senare under 1990-talet tillkom några nya kapitel i riktlinjerna. Nuvarande riktlinjer är från juli 2010 då en större förändring slutfördes genom en

revision av kapitel I–III och ett nytt kapitel IX tillkom avseende omstruktureringar.

Innehåll

Riktlinjerna har för närvarande följande innehåll:

Förord

Ordlista

- Kapitel I Armlängdsprincipen (The Arm's Length Principle)
- Kapitel II Prismetoder (Transfer Pricing Methods)
- Kapitel III Jämförbarhetsanalys (Comparability Analysis)
- Kapitel IV Administrativa sätt att undvika och lösa dubbelbeskattningsfrågor (Administrative Approaches to Avoiding and Resolving Transfer Pricing Disputes)
- Kapitel V Dokumentation (Documentation)
- Kapitel VI Immateriella tillgångar (Special Considerations for Intangible Property)
- Kapitel VII Koncerninterna tjänster (Special Considerations for Intra-Group Services)
- Kapitel VIII Kostnadsfördelningsavtal (Cost Contribution Arrangements)
- Kapitel IX Omstruktureringar (Transfer Pricing Aspects of Business Restructurings)

Lista över bilagor

Fortsatt arbete

Arbetet med riktlinjerna pågår kontinuerligt. För närvarande arbetar OECD med ett projekt avseende immateriella tillgångar, vilket ska resultera i en uppdatering av kapitel VI och kan få följdverkningar på kapitel VIII.

53.6 Armlängdsprincipen

53.6.1 OECD:s riktlinjer (kapitel I)

I det första kapitlet av OECD:s riktlinjer finns en allmän genomgång av armlängdsprincipen samt viss vägledning för hur den bör tillämpas.

Närstående och oberoende transaktioner

I riktlinjerna används begreppen ”controlled transactions” respektive ”uncontrolled transactions”, vilket här översätts med ”närstående transaktioner” respektive ”oberoende transaktioner”.

Bland OECD:s medlemsländer råder enighet om att armlängdsprincipen ska gälla vid utvärdering av internprissättning mellan närstående företag. Principen är teoretiskt välgrundad eftersom den tillhandahåller den bästa jämförelsen med hur det fungerar på den öppna marknaden när tillgångar överförs eller tjänster utförs mellan närstående företag.

När oberoende företag gör affärer med varandra bestäms vanligtvis villkoren av marknadskrafterna. Vid affärer mellan närstående företag styrs villkoren inte på samma sätt av externa marknadskrafter, även om närstående företag ofta försöker kopiera den dynamik som finns på marknaden. Skattemyndigheterna ska inte automatiskt utgå från att närstående företag försöker manipulera sina vinster. Det kan föreligga verkliga svårigheter att exakt bestämma ett marknadspris i frånvaro av marknadskrafter. Har företagen i sina interna affärsrelationer använt en prissättning som avviker från armlängdsprincipen behöver dock inkomsterna justeras. Detta gäller även om de berörda företagen har bundit sig genom avtal för ett visst pris och även om det inte funnits någon avsikt att minimera eller undvika skatt.

**Förhandlingar
p. 1.5**

Ibland kan även företag som ingår i multinationella koncerner ha en avsevärd självbestämmanderätt och kan ofta förhandla med varandra som om de vore oberoende. Det händer dock att intressegemenskapen påverkar förhandlingsresultatet. Uppgifter om hårda förhandlingar är därför ensamt inte tillräckligt för att fastställa att transaktionerna skett på armlängdsmässigt sätt.

**Separate entity-
principen
Jämförbarhets-
analys
p. 1.6**

Genom hänvisningen till villkor som skulle ha överenskommit mellan oberoende parter utgår armlängdsprincipen från att varje företag inom en multinationell koncern ska behandlas som om det vore ett fristående företag och inte som en oskiljbar del i en större affärsverksamhet (the separate entity approach). Eftersom varje företag i koncernen ska behandlas som om det vore ett fristående företag måste fokus riktas mot transaktionerna mellan koncernföretagen och på om villkoren i dessa transaktioner skiljer sig från villkor som skulle ha förekommit i jämförbara oberoende transaktioner. Denna analys av närstående och oberoende transaktioner, som benämns jämförbarhetsanalys, är själva kärnan i tillämpningen av armlängdsprincipen.

Det finns många skäl till att OECD:s medlemsländer har anammat armlängdsprincipen. Ett viktigt skäl är att den erbjuder stor likhet i den skattemässiga behandlingen av före-

tag som ingår i multinationella koncerner och oberoende företag. Principen har också visat sig fungera effektivt i det stora flertalet fall. I vissa fall kan jämförbara transaktioner enkelt hittas. Det finns också många fall där en relevant jämförelse av transaktioner kan göras på nyckeltalsnivå såsom vinstpålägg på kostnader, bruttomarginal eller nettovinstindikatorer.

Det finns dock speciella fall där armlängdsprincipen är svår och komplicerad att tillämpa, exempelvis för koncerner vars verksamhet avser integrerad tillverkning av högspecialiserade produkter, för unika immateriella tillgångar eller för specialiserade tjänster. Dock finns lösningar även för sådana fall, exempelvis genom tillämpning av vinstdelningsmetoden.

Armlängdsprincipen har blivit kritiserad för att den inte beaktar effektivitetsvinster och integrationsfördelar då det inte finns några allmänt accepterade objektiva kriterier för att beakta sådana faktorer mellan närstående företag. Inom OECD är dock uppfattningen att de metoder som bygger på armlängdsprincipen successivt kan utvecklas och förbättras i takt med vunna erfarenheter från medlemsländerna.

En praktisk svårighet vid tillämpningen är att närstående företag kan ingå transaktioner som oberoende företag inte skulle ingå. Sådana transaktioner behöver inte vara motiverade av skatteskal, utan kan förekomma därför att koncernföretag befinner sig i en annorlunda ekonomisk miljö. Enbart det faktum att en viss transaktion inte förekommer mellan oberoende parter betyder inte att den inte är armlängdsmässig.

**Rimlig bedömning
p. 1.13**

För att tillämpa armlängdsprincipen krävs ofta information om transaktioner mellan oberoende företag. Här kan föreligga avsevärda svårigheter. Målet är dock att få fram rimliga bedömningar av ett armlängdsmässigt utfall baserat på tillförlitlig information. Man bör här komma ihåg att internprissättning inte är någon exakt vetenskap utan den kräver gott omdöme från såväl skattemyndigheter som företag.

**Jämförbarhet
p. 1.33**

Tillämpningen av armlängdsprincipen baseras allmänt sett på en jämförelse av villkoren i en närstående transaktion med villkoren i transaktioner mellan oberoende företag. För att en sådan jämförelse ska vara användbar måste de ekonomiskt relevanta omständigheterna vara tillräckligt jämförbara. Att vara jämförbar innebär att ingen av skillnaderna (om några) mellan de situationer som jämförs skulle kunna ha påtaglig inverkan på det villkor som undersöks i metoden (t.ex. priset eller marginalen), eller att tillräckligt säkra justeringar kan

göras för att eliminera påverkan av sådana skillnader. För att avgöra graden av jämförbarhet, inklusive vilka justeringar som är nödvändiga för att uppnå jämförbarhet, krävs en förståelse för hur oberoende företag utvärderar potentiella transaktioner.

Hur oberoende företag resonerar p. 1.34–1.35

När villkoren i en potentiell transaktion utvärderas jämför oberoende företag transaktionen med andra realistiskt tillgängliga alternativ, och de företaget transaktionen endast om de inte ser något alternativ som är klart mer fördelaktigt.

Alla metoder som gäller för armlängdsprincipen kan knytas till principen att oberoende företag överväger de alternativ som är tillgängliga, och när de jämför ett alternativ med ett annat beaktar de varje skillnad mellan alternativen som markant skulle kunna påverka värdet.

Jämförelsefaktorer p. 1.36–1.38

Det finns fem särskilt viktiga faktorer som ska beaktas vid bedömning av jämförbarhet, nämligen

- särdragen hos transaktionerna
- funktionsanalys
- avtalsvillkor
- ekonomiska förhållanden
- affärsstrategier.

I vilken utsträckning var och en av dessa faktorer har betydelse vid bedömning av jämförbarhet beror på den närstående transaktionens art och på vilken prismetod som väljs. Prövningen är av naturliga skäl tvärsidig, dvs. den omfattar faktorernas inverkan både på den närstående transaktionen och på de oberoende transaktionerna.

Särdrag hos transaktionerna p. 1.39–1.41

Skillnader i de specifika särdragen hos tillgångar eller tjänster har ofta betydelse för skillnader i värdet på en öppen marknad. Viktiga särdrag för materiella tillgångar är bl.a. fysiska egenskaper, deras kvalitet och tillförlitlighet samt tillgänglighet och leveransvolym. När det gäller tjänster bör dessa vara av likartat slag och tillhandahållna i ungefär samma mängd.

Motsvarande särdrag som bör identifieras beträffande immateriella tillgångar är innebörden av avtalet (t.ex. överlåtelse eller upplåtelse av en rättighet), vilket slag av tillgång det rör sig om (t.ex. patent, varumärke eller know-how), graden av rättsligt skydd, tidsfaktorn samt det förväntade utfallet av att använda tillgången.

Beroende på prismetod får denna faktor olika vikt. Inom marknadsprismetoden kan varje väsentlig skillnad få betydelse för priset medan sådana skillnader har mindre betydelse vid användning av återförsäljningsprismetoden och kostnads-plusmetoden. Skillnader avseende produkten eller tjänsten har också mindre betydelse vid användning av vinstmetoder jämfört med traditionella metoder. När jämförbarheten sker på brutto- eller nettovinstnivå kan det vara acceptabelt att i jämförelsen inkludera produkter som har skilda egenskaper men där de utförda funktionerna är lika.

**Funktionsanalys
p. 1.42–1.51**

Ersättningen vid affärer mellan oberoende företag är en avspeglning av de funktioner (inklusive de därtill hörande tillgångarna och riskerna) som varje företag fullgör och bidrar med. Därför är en funktionsanalys nödvändig för att kunna avgöra om närstående och oberoende transaktioner är jämförbara. Konkret försöker man i en funktionsanalys identifiera och jämföra de ekonomiskt mest betydelsefulla aktiviteterna och åtagandena samt tillgångarna och riskerna hos parterna i en transaktion.

Funktioner

De funktioner som kan behöva identifieras och jämföras kan exempelvis omfatta design, tillverkning, sammansättning, forskning och utveckling, service, inköp, distribution, marknadsföring, annonsering, transporter, finansiering och administration.

Tillgångar

I funktionsanalysen ska beaktas vilken typ av tillgångar som används, såsom fabriksanläggningar och inventarier, användning av värdefulla immateriella tillgångar, finansiella tillgångar etc. och karaktären på tillgångarna, såsom ålder, marknadsvärde, osv.

Risker

Närstående och oberoende transaktioner är inte jämförbara om det finns betydande skillnader i risk. På en öppen marknad kan man vanligen utgå från att en ökad risk kompenseras med en ökad förväntad avkastning. De olika typer av risker som behöver beaktas omfattar marknadsrisk såsom prisfluktuationer, förlustrisk avseende investeringar i anläggningar och utrustning, risk avseende investering i forskning och utveckling, finansiell risk såsom variationer i valutakurser och räntesatser, kreditrisk osv.

**Avtalsvillkor
p. 1.52–1.54**

Uttryckliga eller underförstådda avtalsvillkor kan framgå både av skrivna avtal och av intern skriftväxling mellan parterna. I avsaknad av dokument får innehållet i avtalsförhållandena härledas från parternas faktiska ageranden och de ekonomiska principer som normalt styr oberoende företags handlande. Det är alltid viktigt att utröna om avtalsvillkoren har följts eller inte och den rätta innebörden av avtalet.

**Ekonomiska
förhållanden
p. 1.55–1.58**

Ofta råder olika priser på olika marknader för transaktioner som avser samma varor eller tjänster. Det är därför viktigt att de marknader på vilka de närstående respektive oberoende företagen verkar är jämförbara. Omständigheter som kan vara relevanta vid jämförelsen avser geografisk placering, storlek på marknaden, tillgång och efterfrågan samt graden av konkurrens på marknaden, tillgängligheten av alternativa varor och tjänster, konsumentköpkraft, myndighetsregleringar, produktions- och transportkostnadsnivå, marknadsled (detalj- eller grossisthandel), tidpunkt för transaktionerna etc.

Förekomsten av cykler, såsom ekonomiska, affärs- eller produktcykler, är ett av de ekonomiska förhållanden som kan påverka jämförbarheten.

**Affärsstrategier
p. 1.59–1.63**

Vid jämförelsen mellan närstående och oberoende transaktioner är det nödvändigt att beakta affärsstrategier som påverkar företagets verksamhet, t.ex. när en produkt introduceras på en ny marknad och ett lägre pris tas ut. Om exempelvis en tillverkare är beredd att temporärt sänka priset på sina varor under marknadspris till en närstående distributör kan distributörens kostnadsbesparing återspeglas antingen som ett lägre pris mot kund eller som högre marknadsföringskostnader. Om sådana insatser inte slår väl ut men ändå tillåts fortsätta längre än vad ett oberoende företag skulle ha accepterat kan företagets strategi komma att ifrågasättas.

**Godtagande
av faktiska
transaktioner
p. 1.64–1.69**

Skattemyndighetens granskning av en närstående transaktion ska i normalfallet baseras på den transaktion som faktiskt har genomförts av de närstående företagen så som den har strukturerats av dem, och med användning av de metoder som tillämpats av den skattskyldige i den mån dessa är förenliga med metoderna beskrivna i kapitel II. Bortsett från rena undantagsfall ska skattemyndigheterna inte bortse från de faktiska transaktionerna eller ersätta dem med andra transaktioner.

Avvikelse från denna grundprincip kan dock ske i två speciella fall. För det första är skattemyndigheterna inte bundna av parternas klassificering av en transaktion när den ekonomiska innebörden avviker från dess form, t.ex. när ett lån i realiteten utgör eget kapital. Det andra fallet är när en transaktions innebörd och form visserligen överensstämmer med varandra, men där omständigheterna, sedda i sin helhet, avviker från vad oberoende företag, som agerar på ett kommersiellt och rationellt sätt, skulle ha överenskommit och att dessa åtgärder i praktiken omöjliggör för skattemyndigheten att bestämma ett

lämpligt pris. Ett sådant exempel är när en part i ett långtidskontrakt mot en engångsbetalning ger en annan närstående part obegränsad tillgång till allt framtida forskningsresultat.

Närstående företag kan träffa avtal med varandra som inte alltid har någon motsvarighet på den öppna marknaden eftersom de intressekonflikter som normalt existerar mellan oberoende parter ofta saknas. Avtalen kan också med lätthet ändras, förlängas eller upphävas och förändringarna kan även göras retroaktivt. Det finns i sådana fall anledning att ta ställning till den verkliga innebörden av avtalsförhållandet och om detta stämmer överens med armlängdsprincipen.

Ett exempel är då en tillverkare säljer varor till en närstående distributör i ett annat land och distributören tar på sig valutariskerna, trots att det kan konstateras att oberoende tillverkare brukar ta på sig denna risk i liknande situationer. I ett sådant fall ska skattemyndigheten inte bortse från den påstådda riskfördelningen såvida det inte finns goda skäl att betvivla den ekonomiska innebörden i att distributören övertagit valutarisken. De oberoende transaktionerna, som innefattar en annan fördelning av valutarisken, kan vara användbara för att prissätta den närstående transaktionen, kanske genom att tillämpa marknadsprismetoden om tillräckligt noggranna justeringar kan göras för att avspegla skillnaden i hur risken fördelats.

**Upprepade
förluster
p. 1.70–1.72**

Det kan finnas skäl för skattemyndigheterna att granska koncerner där vissa företag ständigt redovisar förluster samtidigt som andra koncernföretag redovisar vinst. Förlusterna kan i vissa fall härröra från ogynnsamma ekonomiska förhållanden, ineffektivitet eller andra affärsmässiga skäl. Oberoende företag kan dock inte acceptera ständiga förluster, utan upphör med verksamheten under sådana förhållanden. I en koncern kan det hända att ett företag tar på sig att tillverka vissa olönsamma produkter som ingår i en serie produkter som alla behövs för att göra koncernen som helhet konkurrenskraftig och lönsam. Ett oberoende företag skulle dock inte vara berett att tillhandahålla förlustbringande produkter utan att kräva tillräcklig kompensation för att utföra en sådan tjänst. Förluster kan också vara resultatet av en medveten affärsstrategi, t.ex. när ett företag tillämpar låga priser i en strävan att ta marknadsandelar eller slå sig in på en ny marknad med målsättningen att öka sina vinster på längre sikt. Sådana låga priser kan dock inte förväntas bestå under någon längre tid, eftersom oberoende företag inte skulle acceptera detta.

**Myndighets-
regleringar
p. 1.73–1.77**

Allmänna myndighetsregleringar, såsom priskontroll, restriktioner för betalningar och valutakontroll, bör betraktas som villkor som gäller för respektive marknad och normalt beaktas vid bedömningen av internpriset på denna marknad. Ibland kan ett land hindra ett företag att genomföra transfereringar av exempelvis räntebetalningar på lån till ett långivande närstående företag i ett annat land. Oberoende företag försöker normalt undvika att delta i transaktioner som är föremål för myndighetsingripanden eller se till att få kompensation i annan form.

**Tulluppgifter
p. 1.78–1.79**

Prissättning på varor är inte bara intressant för skatteändamål utan också för tulländamål. Den prissättning som används för tulländamål kan ibland vara användbar vid armlängdsbedömningar och kanske speciellt den information om den granskade transaktionen som tullmyndigheten har tillgång till. Emellertid måste man beakta att tullvärderingen kan ske enligt andra metoder.

I allmänhet vill ett företag som importerar varor ange ett så lågt värde som möjligt för tulländamål medan företaget för inkomstskatteändamål kan vara intresserat av att rapportera ett högre pris för samma varor eftersom det höjer de avdragsgilla kostnaderna hos den som importerar.

53.6.2 Armlängdsprincipen i svensk rätt

**RÅ 1991 ref. 107
Shell-målen**

Högsta förvaltningsdomstolen har i RÅ 1991 ref. 107 (Shell-målen) fastställt att armlängdsprincipen är den grundläggande principen vid bedömning av frågor som omfattas av korrigeringsregeln. En närmare redogörelse för målet som avsåg prissättningen av råolja och frakttjänster finns i avsnitt 53.8.2.1.

I rättsfallet tas ett antal av de frågor upp som behandlas i kapitel I i riktlinjerna.

**Särdrag hos
transaktionerna**

Beträffande frakttjänsterna fann domstolen att de tjänster Svenska Shells närstående utländska bolag SIPC tillhandahöll innefattade mer än den konkreta tjänsten att frakta råolja till Göteborg samt att de saknade motsvarighet på marknaden. Jfr riktlinjerna punkt 1.39–1.41.

Funktionsanalys

En fråga som Högsta förvaltningsdomstolen hade att ta ställning till var om SIPC var berättigad till en handelsmarginal på råolfjärsäljningen. Domstolen gjorde en funktionsanalys och bedömde att SIPC burit vissa risker och därför var berättigad till viss handelsvinst. Jfr riktlinjerna punkt 1.42–1.51.

**Godtagande
av faktiska
transaktioner**

Beträffande frakttjänsterna uttalade Högsta förvaltningsdomstolen att en viktig princip att beakta vid armlängdsprövningen var att prövningen inte borde grundas på en bedömning av hypotetiska transaktioner som sattes i stället för det av parterna faktiskt valda förfarandet. Den prissättningsmodell som användes av parterna tog bättre hänsyn till de speciella förhållanden som förelegat än Skatteverkets bedömning av varje enskild transport. Jfr riktlinjerna punkt 1.64–1.69.

Rimlig bedömning

I Shell-målen inriktade Högsta förvaltningsdomstolen bedömningen på de mer långsiktiga effekterna av de grunder och metoder för prissättningen som tillämpats under den period som var föremål för prövning utifrån det material som fanns till hands. Jfr riktlinjerna punkt 1.13.

**RÅ 1990 ref. 34
Mobil Oil
Faktiska transak-
tioner**

När det gäller frågan om godtagande av faktiska transaktioner har Högsta förvaltningsdomstolen i RÅ 1990 ref. 34 anført att korrigeringsregeln inte ger stöd för att skatterättligt behandla ett avtalat lån som kapitaltillskott (se avsnitt 53.13). Jfr riktlinjerna punkt 1.65.

**Kammarrätternas
Myndighets-
regleringar**

Vad gäller olika myndighetsregleringar har kammarrätterna i ett antal mål uttalat att olika restriktioner i motpartslandet inte är ett godtagbart skäl för att underlåta att debitera för utförda tjänster (se avsnitt 53.10.3). Jfr riktlinjerna punkt 1.73–1.77.

53.7 Prismetoder

53.7.1 OECD:s riktlinjer (kapitel II)

53.7.1.1 Inledning

**Användning av
prismetoder**

OECD:s riktlinjer innehåller en beskrivning av fem metoder som kan användas för att avgöra om tillämpade villkor mellan närstående parter är förenliga med armlängdsprincipen. Riktlinjerna tar inte ställning till om metoderna ska användas för prissättning i förväg eller för pristest i efterhand av transaktioner mellan företag i intressegemenskap. Metoderna delas upp i tre traditionella transaktionsbaserade metoder och två transaktionsbaserade vinstmetoder. Även andra metoder kan i princip tillämpas förutsatt att priserna överensstämmer med armlängdsprincipen såsom den beskrivs i riktlinjerna. Varje metod i riktlinjerna bygger på vissa bestämda förutsättningar och passar därför inte att användas i alla situationer. Följande metoder beskrivs i kapitel II av riktlinjerna.

Traditionella transaktions-baserade metoder	Marknadsprismetoden (comparable uncontrolled price method, CUP) utgår från marknadspriset för jämförbara varor, tjänster, krediter osv. Återförsäljningsprismetoden (resale price method, RPM) är en indirekt metod för att fastställa armlängdspriset med utgångspunkt från ett slutligt försäljningspris till en oberoende part. Detta pris reduceras med en bruttovinst, vilken ska täcka en återförsäljares kostnader och ett armlängdsmässigt vinstpålägg. Kostnadsplusmetoden (cost plus method) är också en indirekt metod som utgår från kostnaden för att tillhandahålla varan, tjänsten e.d. med tillägg för ett armlängdsmässigt vinstpålägg.
Transaktions-baserade vinst-metoder	Nettomarginalmetoden (transactional net margin method, TNMM) innebär att ett företags rörelseresultat som uppstår vid en transaktion med ett närstående företag relateras till en bas (t.ex. kostnader, omsättning eller tillgångar). Vinstdelningsmetoden (profit split method, PSM) innebär att en intern koncernvinst som uppkommit vid en koncerntransaktion fördelas mellan berörda koncernföretag på ett ekonomiskt välgrundat sätt. Metoder som baseras på vinst kan bara accepteras om de är förenliga med artikel 9 i modellavtalet, särskilt med avseende på jämförbarhet. Detta uppnås genom att tillämpa metoderna på ett sätt som uppskattar ett armlängdspris. Tillämpningen av armlängdsprincipen baseras allmänt på en jämförelse av priser, marginaler eller vinster från närstående transaktioner med priser, marginaler eller vinster från jämförbara transaktioner mellan oberoende parter (punkt 2.6).
Val av metod p. 2.1–2.10	Val av metod syftar alltid till att hitta den mest lämpliga metoden för varje särskilt fall. Därvid ska beaktas styrkor och svagheter hos respektive metod, metodens lämplighet för den aktuella transaktionen, möjligheten att finna tillräckligt tillförlitlig information för att tillämpa metoden och graden av jämförbarhet mellan närstående och oberoende transaktioner. Ingen enskild metod är lämplig i alla tänkbara fall och det är inte heller nödvändigt att visa att en särskild metod inte är lämplig.
Rangordning	Om såväl en traditionell metod som en vinstmetod kan tillämpas på lika tillförlitligt sätt, har den traditionella metoden företräde. Vidare anges att om marknadsprismetoden och en annan metod kan tillämpas på lika tillförlitligt sätt har marknadsprismetoden företräde.

Det finns fall där vinstmetoder är mer lämpliga än traditionella metoder. Exempelvis finns fall där båda de närstående parterna lämnar värdefulla och unika bidrag till transaktionen eller där parternas aktiviteter är mycket integrerade. I sådana fall kan en vinstfördelning vara mer lämplig än en ensidig metod. Ett annat exempel är när det saknas information om bruttovinster hos tredje part, vilket gör det svårt att tillämpa traditionella metoder och en vinstmetod kan vara lämpligare med hänsyn till tillgänglig information.

Att den mest lämpliga metoden ska väljas för varje enskilt fall betyder inte att alla metoder måste analyseras noggrant eller prövas för att hitta den lämpligaste metoden.

Multinationella koncerner har även frihet att tillämpa metoder som inte beskrivs i riktlinjerna för att sätta priser förutsatt att dessa priser motsvarar armlängdsmässiga priser. Sådana metoder ska dock inte ersätta OECD:s metoder om de senare är lämpligare i det enskilda fallet.

Mer än en metod p. 2.11

Armlängdsprincipen kräver inte att mer än en metod tillämpas för en given transaktion. För svårare fall, där ingen metod är given, kan ett mer flexibelt förhållningssätt medföra att flera metoder används tillsammans.

Skatteverkets illustration

De metoder som beskrivs i riktlinjerna fungerar på olika sätt och har olika styrkor och svagheter. Det finns ofta en koppling till redovisningen av den eller de transaktioner som undersöks, såväl hos företaget självt som hos andra företag som används för jämförelse. Nedanstående uppställning av en typisk resultaträkning kan illustrera var i resultaträkningen fokus läggs i de olika metoderna.

Försäljning	100	←	Marknadsprismetoden
Kostnad för sålda varor	<u>- 70</u>	←	Återförsäljningspris- metoden
Bruttovinst	30	←	
Rörelsekostnader	<u>- 25</u>	←	Kostnadsplusmetoden
Rörelseresultat	5	←	Vinstmetoderna

**Marknadspris-
metoden
p. 2.13–2.20****53.7.1.2 Marknadsprismetoden, CUP**

I denna metod jämförs priset på varor eller tjänster i en närstående transaktion med priset på varor eller tjänster i en jämförbar oberoende transaktion. En oberoende transaktion är jämförbar med en närstående transaktion om ett av två villkor är uppfyllda: a) det finns inte någon skillnad mellan de jämförda transaktionerna som påtagligt skulle kunna påverka priset på en öppen marknad, eller b) tillräckligt säkra justeringar kan göras för att eliminera påtagliga effekter av sådana skillnader. När det är möjligt att hitta jämförbara oberoende transaktioner är metoden det mest direkta och tillförlitliga sättet att tillämpa armlängdsprincipen. I sådana fall är metoden att föredra framför alla andra metoder.

Det kan vara svårt att hitta en transaktion mellan oberoende företag som är så jämförbar med en närstående transaktion att det inte finns någon skillnad som har en väsentlig effekt på priset. Exempelvis kan en smärre skillnad i den överlåtna tillgången i en närstående respektive oberoende transaktion väsentligt påverka priset, även om de bedrivna verksamheternas karaktär kan vara så jämförbara att de genererar samma totala rörelsemarginal. När så är fallet är det lämpligt att företa justeringar.

Vid överväganden om huruvida en närstående och en oberoende transaktion är jämförbara, ska hänsyn tas till effekten på priset i bredare hänseende än enbart produktlikheten. När det föreligger skillnader mellan de närstående och oberoende transaktionerna eller mellan de företag som genomför transaktionerna, kan det vara svårt att bestämma tillräckligt säkra justeringar för att eliminera effekten på priset. Dessa svårigheter ska inte rutinemässigt hindra en möjlig tillämpning av marknadsprismetoden. Alla ansträngningar ska göras för att justera data så att de kan användas på lämpligt sätt i en marknadsprismetod.

Marknadsprismetoden är särskilt tillförlitlig när det gäller försäljning av samma sorts varor. I riktlinjerna ges ett exempel där oberoende företag säljer kaffeböner från en region, utan att lanseras under ett varumärke, och som är av liknande sort, kvalitet och kvantitet som de som säljs mellan närstående företag under liknande villkor ungefär vid samma tidpunkt och i samma produktions- eller distributionsled. Om den enda tillgängliga oberoende transaktionen rör kaffeböner från en annan region och som inte heller säljs under ett varumärke bör man undersöka om kaffebönornas ursprung är en sådan skill-

nad som i sig motiverar ett högre eller ett lägre pris på den öppna marknaden. Denna typ av information kan hämtas från råvarumarknader eller härledas från partihandelspriser. Om skillnaden har en påtaglig betydelse för priset bör detta justeras för att eliminera effekten av denna skillnad, och om en sådan justering inte är möjlig att genomföra, är tillförlitligheten av metoden begränsad. Det kan då finnas skäl att använda en annan mindre direkt metod i stället.

53.7.1.3 Återförsäljningsprismetoden, RPM

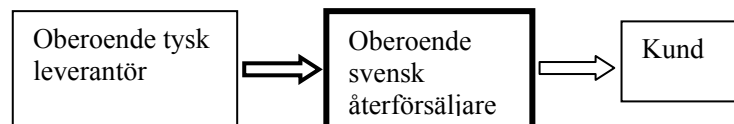
Återförsäljningsprismetoden p. 2.21–2.38

Återförsäljningsprismetoden är ett indirekt sätt att fastställa armlängdspriset och utgår från det pris för vilket en produkt, som köpts från ett närstående företag, säljs vidare till ett oberoende företag. Sistnämnda pris (återförsäljningspriset) minskas sedan med en lämplig bruttovinstmarginal (återförsäljningsmarginal) som motsvarar det belopp med vilket återförsäljaren söker täcka sina försäljnings- och övriga rörelsekostnader inklusive ett vinstpålägg. Vad som återstår efter avdrag för bruttovinsten kan betraktas som ett armlängdspris för den ursprungliga överlåtelsen mellan de närstående företagen. Denna metod är troligen mest användbar när den tillämpas på försäljningsverksamhet.

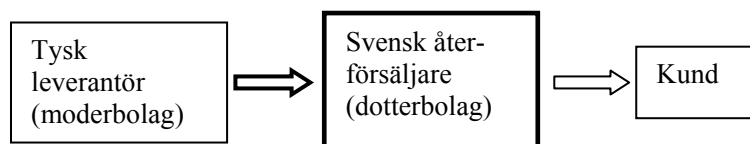
Återförsäljningsmarginalen i en närstående transaktion kan bestämmas utifrån den återförsäljningsmarginal som samma återförsäljare har på varor som köpts och sålts i jämförbara oberoende transaktioner (intern jämförelse). Återförsäljningsmarginalen som ett helt fristående företag har i en jämförbar oberoende transaktion kan också tjäna som vägledning (extern jämförelse).

Skatteverkets exempel

Nedan ges ett exempel på en extern jämförelse, där först en armlängdsmässig återförsäljningsmarginal beräknas, vilken i nästa steg appliceras på en närstående transaktion.



Försäljning till kund	200
Inköp från leverantör	- 120
Bruttovinst	80
Återförsäljningsmarginal	$80/200 = 40 \%$



Försäljning till kund	150
Internpris	<u>- x</u>
Bruttovinst	60 (40 % x 150)
Internpris x	150 - 60 = 90

Samma villkor som gäller för marknadsprismetoden avseende jämförbarhet och möjlighet att justera för skillnader ska vara uppfyllda. I återförsäljningsprismetoden behövs normalt färre justeringar för skillnader i produkten, eftersom smärre produktskillnader troligen inte har lika stor påverkan på vinstmarginaler som på pris. Ett företag kan utföra samma funktion vid försäljning av brödrostar som det skulle vid försäljning av mixers och i en marknadsekonomi skulle det uppkomma en liknande ersättningsnivå (dvs. återförsäljningsmarginal) för de två aktiviteterna. Konsumenterna skulle dock inte betrakta brödrostar och mixers som nära substitut och därför finns ingen anledning att tro att priserna skulle vara desamma.

Även om större produktskillnader kan accepteras vid tillämpningen av återförsäljningsprismetoden bör skillnaderna inte vara alltför stora då detta normalt får återverkningar på de funktioner som utförs.

När oberoende och närstående transaktioner är jämförbara i alla avseenden utom vad gäller själva produkten, kan återförsäljningsprismetoden ge ett säkrare resultat än marknadsprismetoden, såvida det inte går att göra justeringar för produktskillnaden.

En lämplig återförsäljningsmarginal är lättast att bestämma när återförsäljaren inte tillför något värdefullt till produkten. Motsatsvis är det svårare om varorna vidareföredlas eller integreras i mer sammansatta produkter.

Storleken av återförsäljningsmarginalen påverkas av graden av aktivitet hos återförsäljaren. Denna kan sträcka sig från en ren vidareförsäljning av varorna till att omfatta det fulla ägaransvaret inklusive de risker som är förknippade med reklam, marknadsföring, distribution, garantier, varulager etc. Den

återförsäljare som har speciell kunskap och är särskilt skicklig när det gäller att marknadsföra varorna eller som bidrar till att skapa eller vidmakthålla en immateriell tillgång som kan associeras till produkten kan i allmänhet betinga sig en högre bruttovinst. Detsamma gäller den återförsäljare som använder egna immateriella tillgångar vid marknadsföringen av varorna.

Om det i distributionskedjan ingår ett mellanliggande företag kan det finnas anledning att beakta inte bara ett sådant företags inköps- och försäljningspris på varorna utan även de funktioner mellanledet utför. Om det inte framkommer att mellanledet antingen tagit på sig en verklig risk eller utfört en funktion som bidragit till att öka värdet på varorna bör mellanledet inte rimligen tillskrivas något vinstelement utan detta bör tillfalla någon annan del av koncernen, eftersom oberoende företag normalt inte skulle låta ett företag som inte tillfört en transaktion något kommersiellt värde få del i vinsten.

Om redovisningspraxis skiljer sig åt vid jämförelsen av närstående och oberoende företag måste det säkerställas att samma typ av kostnad används konsekvent i båda fallen för att beräkna återförsäljningsmarginalen. Exempelvis kan kostnader för forskning och utveckling hänföras antingen till rörelsekostnader eller ingå i kostnaden för sålda varor.

**Skatteverkets
kommentar**

Det förekommer i praktiken att företag tillämpar en metod som betecknas som en modifierad återförsäljningsprismetod (modified RPM). Vanligtvis är det i dessa fall fråga om en nettomarginalmetod eftersom jämförelsen sker på nettovinstnivå. Beteckningen kommer av att själva priset räknas om till en återförsäljningsmarginal.

53.7.1.4 Kostnadsplusmetoden

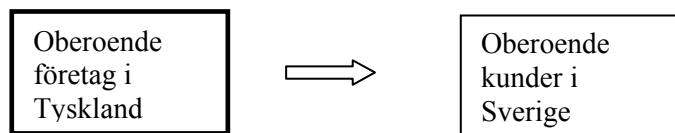
**Kostnadsplus-
metoden
p. 2.39–2.55**

Kostnadsplusmetoden utgår från de kostnader en leverantör har för att tillhandahålla en vara eller tjänst till ett närstående företag. Ett lämpligt vinstpålägg görs och detta kan tillsammans betraktas som ett armlängdsmässigt pris. Metoden är sannolikt mest användbar när den närstående transaktionen avser tillhandahållande av tjänster eller när halvfabrikat säljs mellan närstående parter.

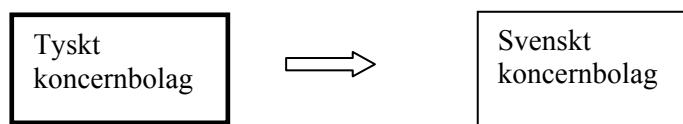
Vinstpålägget ska helst bestämmas med utgångspunkt från det vinstpålägg samma säljare tillämpar vid jämförbara transaktioner med oberoende köpare (intern jämförelse). Det vinstpålägg som ett oberoende företag tillämpar vid jämförbara transaktioner kan också tjäna som vägledning (extern jämförelse).

**Skatteverkets
exempel**

Nedan redovisas ett exempel på en extern jämförelse, där först ett armlängdsmässigt vinstpålägg beräknas, vilket i nästa steg appliceras på en närstående transaktion.



Försäljning till kunder	220
Kostnad för vara/tjänst	<u>- 200</u>
Vinst	20
Vinstpålägg	$20/200 = 10 \%$



Kostnad för vara/tjänst	120
Vinstpålägg	$\pm 12 \quad (10 \% \times 120)$
Internpris för vara/tjänst	132

Även kostnadsplusmetoden är mindre känslig än marknadsprismetoden för särdrag hos produkterna och lägger mer vikt vid andra jämförelsefaktorer, eftersom vissa av dessa kan ha en mer betydande effekt på vinstpålägget än på själva priserna på produkterna. På samma sätt som återförsäljningsprismetoden förutsätter kostnadsplusmetoden att de företag som ska jämföras utför liknande funktioner och att eventuella justeringar är möjliga att göra för att beakta skillnader i detta hänseende.

**Kostnadsbasen
p. 2.43–2.52**

Vid tillämpning av metoden är det viktigt att basen för kostnaderna är enhetlig och konsekvent över tiden vid jämförelserna. Storleken av kostnaderna påverkas både av de funktioner som utförs och av andra faktorer, såsom exempelvis inbesparade kostnader på grund av effektivitetsvinster i tillverkningsprocessen.

Om redovisningsprinciperna skiljer sig mellan den närstående och den oberoende transaktionen behöver man göra justeringar för att uppnå jämförbarhet. Ett företags kostnader kan grovt sett delas upp i tre kategorier. Den första avser direkta kostnader för att producera en vara eller tjänst, såsom råmaterial. Den andra

avser indirekta produktionskostnader, vilka trots att de är nära förknippade med produktionsprocessen kan vara gemensamma för flera varor eller tjänster. Slutligen finns det rörelsekostnader som är gemensamma för företaget som helhet, såsom kostnader för ledning och allmän administration. I kostnadsplusmetoden används normalt direkta och indirekta produktionskostnader, men i speciella fall kan rörelsekostnader beaktas.

Vissa typer av kostnader kan variera under en tidsperiod, varför det kan vara lämpligt att använda genomsnittskostnader. Även återanskaffningskostnader och marginalkostnader kan behöva beaktas.

**Exempel
p. 2.53–2.55**

I riktlinjerna ges tre exempel på hur metoden kan tillämpas. Ett av exemplen avser kontraktsforskning. Alla risker för misslyckanden bärs av uppdragsgivaren. Uppdragsgivaren äger även alla immateriella tillgångar som utvecklas och har därför vinstmöjligheterna av forskningen. Alla kostnader för forskningen, som de närstående företagen har avtalat om, måste kompenseras. Det tillkommande vinstpåslaget kan avspegla hur innovativ och komplex den utförda forskningen är.

53.7.1.5 Nettomarginalmetoden, TNMM

**Nettomarginal-
metoden
p. 2.58–2.107**

Nettomarginalmetoden undersöker nettovinsten i förhållande till en lämplig bas (t.ex. kostnader, försäljning, tillgångar), som ett företag uppnår i en närstående transaktion. Det nyckeltal som då fås fram benämns i riktlinjerna för ”net profit indicator” vilket här översätts med ”vinstindikator”.

**Skatteverkets
kommentar**

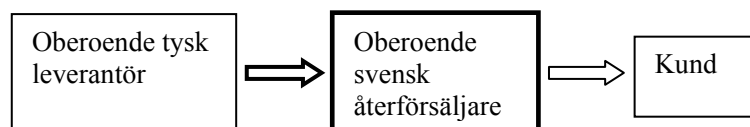
I riktlinjerna används begreppen nettovinst och nettomarginal, men det framgår att utgångspunkten är det som vanligen kallas rörelseresultat (EBIT, Earnings Before Interest and Tax) och rörelsemarginal. Ett i praktiken vanligt förekommande begrepp är PLI, profit level indicator, vilket inte används i riktlinjerna men är synonymt med begreppet vinstindikator.

**Intern/extern
jämförelse**

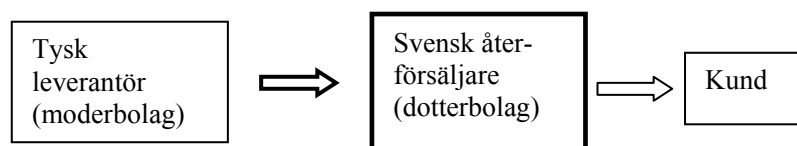
Vid tillämpning av nettomarginalmetoden ska vinstindikatorn i en närstående transaktion under idealiska förhållanden fastställas med hänvisning till den vinstindikator som det undersökta företaget uppnått i jämförbara oberoende transaktioner (intern jämförelse). Är detta inte möjligt kan den nettomarginal som ett oberoende företag uppnått i en jämförbar transaktion (extern jämförelse) tjäna som vägledning. En funktionsanalys krävs för att avgöra om transaktionerna är jämförbara och vilka justeringar som behövs för att få tillförlitliga resultat.

**Skatteverkets
exempel**

Nedan ges ett exempel på en extern jämförelse, där först en armlängdsmässig rörelsemarginal beräknas, vilken i nästa steg appliceras på en närstående transaktion.



Försäljning till kund	200
Kostnad för vara	<u>- 160</u>
Bruttovinst	40
Rörelsekostnader	<u>- 30</u>
Rörelseresultat	10
Rörelsemarginal	$10/200 = 5 \%$



Försäljning till kund	400
Internpris	<u>- x</u>
Bruttovinst	y
Rörelsekostnader	<u>- 60</u>
Rörelseresultat	20 (5 % x 400)
Internpris x	$400 - 60 - 20 = 320$

**Styrkor och
svagheter
p. 2.62–2.67**

En styrka med nettomarginalmetoden är att vinstindikatorer är mindre känsliga för skillnader mellan produkter och funktioner. Skillnader i de funktioner som utförs av företag avspeglas ofta i varierande rörelsekostnader. Därför kan det förekomma ett brett spann av bruttovinstmarginaler, men fortfarande likartade nivåer vad gäller vinstindikator. Metoden kan också undvika oklarheter kring om kostnader har redovisats i bruttovinsten eller längre ned i resultaträkningen, vilket gör det svårt att jämföra bruttovinster.

Den praktiska fördelen med metoden är, som med alla ensidiga metoder, att det inte är nödvändigt att analysera mer än ett av

de närstående företagen. Detta är en fördel när en av parterna i transaktionen är komplex och har många integrerade aktiviteter, eller när det är svårt att hitta tillförlitlig information om en av parterna.

Å andra sidan kan vinstindikatorn påverkas av faktorer som skulle ha liten eller ingen direkt effekt på priset eller bruttomarginalen mellan oberoende parter.

För alla metoder gäller att det behövs information om oberoende transaktioner vilken kanske inte är tillgänglig vid tidpunkten för den närstående transaktionen. Detta kan vara särskilt svårt när nettomarginalmetoden tillämpas. Det kan också vara svårt att få tillgång till tillräckligt specificerad information om vinster hänförliga till oberoende transaktioner.

En användning av vinstindikatorer kan av två skäl eventuellt medföra större inslag av variation vid bestämmandet av internpriser. För det första kan vinstindikatorn påverkas av faktorer som inte har någon påverkan på bruttomarginaler eller priser, beroende på att rörelsekostnaderna kan variera mellan olika företag. För det andra kan vinstindikatorn påverkas av några av de faktorer som även påverkar priser och bruttomarginaler, såsom konkurrenssituation, men effekten kan inte lika lätt elimineras. Vidare kan nettomarginalmetoden vara mer känslig än kostnadsplusmetoden eller återförsäljningsprismetoden för skillnader i kapacitetsutnyttjande, beroende på förhållandet mellan fasta och rörliga kostnader. I bilaga I till kapitel II finns tre exempel som illustrerar skillnader gentemot de metoder som utgår från bruttovinsten.

**Val av
vinstindikator
p. 2.76**

Vid val av vinstindikator ska hänsyn tas till styrkor och svagheter hos olika möjliga indikatorer, indikatorns lämplighet med hänsyn till transaktionens karaktär, tillgången till tillförlitlig information som behövs för att tillämpa metoden med denna indikator och graden av jämförbarhet mellan närstående och oberoende transaktioner.

**Beräkning av
nettovinst
p. 2.77–2.85**

Kostnader och intäkter som inte hör samman med den undersökta närstående transaktionen ska exkluderas om de har någon väsentlig inverkan på jämförelsen med oberoende transaktioner. En lämplig uppdelning (segmentering) av företagets finansiella data krävs när man bestämmer eller testar den nettovinst företaget uppnår i en närstående transaktion. Det är därför olämpligt att använda nettomarginalmetoden på ett helt företag, om företaget är involverat i flera olika närstående transaktioner som inte sammanslagna kan jämföras med trans-

aktioner hos oberoende företag. På motsvarande sätt gäller att när transaktioner mellan oberoende parter analyseras måste vinster hänförliga till transaktioner som inte är jämförbara exkluderas från jämförelsen.

Icke operativa poster såsom räntor och inkomstskatter ska exkluderas vid beräkning av vinstindikator. Extraordinära poster ska normalt också exkluderas. Om valutakursvinster och -förluster ska inräknas eller ej i vinstindikatorn kräver särskild uppmärksamhet.

Den nämnare som väljs ska inriktas mot den indikator som speglar värdet på de funktioner som utförs med beaktande av de tillgångar som används och de risker som bärs. Typiskt sett kan omsättning eller rörelsekostnader för distribution vara en lämplig bas för distribution/försäljning, totala kostnader eller rörelsekostnader kan vara en lämplig bas för tjänster eller tillverkning och operativa tillgångar kan vara en lämplig bas för kapitalintensiv verksamhet.

**Nettovinst i
förhållande till
försäljning
p. 2.90–2.91**

Rörelsemarginal som vinstindikator används ofta för att bestämma armlängdspris vid inköp från ett närstående företag för återförsäljning till oberoende kunder. I sådana fall ska den försäljningssiffra som används i nämnaren vara återförsäljningen av de varor som köpts i den närstående transaktion som undersöks. Försäljning som härrör från externt köpta varor ska inte ingå i beräkningen, såvida inte dessa transaktioner påverkar jämförelsen eller de närstående och oberoende transaktionerna är så nära sammanknutna att de inte går att utvärdera separat. Ett exempel på detta kan vara när en distributör utför eftermarknadsservice eller säljer reservdelar och denna verksamhet är nära knuten till de närstående inköpen, exempelvis genom att man i serviceverksamheten använder rättigheter eller andra tillgångar som man får genom distributionsavtalet.

**Nettovinst i
förhållande till
kostnader
p. 2.92–2.96**

Kostnadsbaserade vinstindikatorer bör bara användas i de fall då kostnader är en relevant indikator för värdet av den utförda funktionen, de tillgångar som används och de risker som bärs av företaget. Dessutom ska bara de kostnader beaktas som direkt eller indirekt är hänförliga till den närstående transaktionen. Därvid ska även en skälig andel av overhead-kostnader beaktas.

Fråga kan uppkomma om det kan vara armlängdsmässigt att behandla en betydande andel av det granskade företags kostnader som genomgångskostnader (kostnader som bara vidaredebiteras, pass-through costs) för vilka inget vinstelement

beräknas (dvs. kostnader som inte skulle behöva medräknas i nämnaren). Detta beror på i vilken utsträckning ett oberoende företag under jämförbara förhållanden skulle acceptera att inte ha något vinstpåslag på delar av de kostnader det har.

Om det anses armlängdsmässigt att behandla kostnader som genomgångskostnader får detta konsekvenser för jämförbarhet och bedömning av armlängdsintervall. Om sådana kostnader inte medräknas i nämnaren för det undersökta företaget måste motsvarande kostnader också undantas vid beräkning av det jämförbara företags vinstindikator. I praktiken uppkommer jämförbarhetsproblem om det inte finns information om hur kostnader hos de jämförbara objekten klassificeras. I punkten 7.36 diskuteras samma fråga vad gäller vinstpålägg på tjänster.

I riktlinjerna anges att det, beroende på fakta och omständigheter i det enskilda fallet, kan vara lämpligt att använda faktiska kostnader, standardkostnader eller budgeterade kostnader.

**Nettovinst i
förhållande till
tillgångar
p. 2.97–2.98**

Avkastning på tillgångar (eller kapital) kan vara en lämplig bas i fall då tillgångar (snarare än kostnader eller försäljning) är en bättre indikator för de värden som tillförs av företaget, t.ex. för viss tillverkning eller annan tillgångsintensiv verksamhet. I dessa fall ska bara operativa tillgångar användas. Fråga uppkommer om tillgångarna ska värderas till bokfört värde, marknadsvärde eller till ett justerat bokfört värde. Här gäller att hitta det mått som är mest tillförlitligt.

**Andra vinst-
indikatorer
p. 2.99**

Andra vinstindikatorer kan vara lämpliga i enskilda fall, t.ex. om det finns tillgång till oberoende data för en annan bas och denna utgör en rimlig indikation på det värde som tillförs av företaget.

**Berry ratio
p. 2.100–2.102**

Berry ratio är en vinstindikator, som definieras som kvoten mellan bruttovinst och rörelsekostnader.

Det tal man får fram vid beräkning av Berry ratio motsvarar ett vinstpålägg på de rörelsekostnader ett företag har. Ibland uttrycks detta som avkastning på rörelsekostnaderna. Om rörelsekostnaderna är lika stora som bruttovinsten blir kvoten 1. Är bruttovinsten högre än rörelsekostnaderna blir kvoten större än 1. Om kvoten exempelvis blir 1,15 betyder det att vinstpålägget är 15 %. Man kan få fram exakt samma procent-sats genom att sätta rörelseresultatet i förhållande till rörelsekostnaderna.

**Tillämpning
p. 2.101–2.102**

För att ett Berry ratio-mått ska vara lämpligt för att testa ersättningen i en närstående transaktion (t.ex. distribution av varor) måste värdet på de funktioner som utförs stå i proportion till rörelsekostnaderna och inte på något väsentligt sätt påverkas av värdet på varorna, dvs. inte stå i proportion till omsättningen.

En situation där Berry ratio kan visa sig användbar är för mellanhänder, där ett företag köper varor från ett närstående företag och säljer dem vidare till ett annat närstående företag. I sådana fall är kanske inte återförsäljningsprismetoden tillämplig eftersom det inte finns något oberoende försäljningspris och inte heller kostnadsplusmetoden med ett vinstpålägg på varorna eftersom kostnaden för varorna är en närstående transaktion.

53.7.1.6 Vinstdelningsmetoden

**Vinstdelnings-
metoden
p. 2.108–2.145**

Vid tillämpning av vinstdelningsmetoden fastställs först den koncernvinst som uppkommer genom att två eller flera koncernföretag samarbetar i en viss transaktion (t.ex. tillverkning och försäljning av varor). Därefter ska den sammanlagda transaktionsvinst som dessa koncernföretag uppnått genom samarbetet fördelas på ett sätt som man kan anta skulle ha skett i ett armlängdsavtal, dvs. om företagen inte varit närstående. Vad som gäller för vinst gäller också för förlust.

**Styrkor och
svagheter
p. 2.109–2.114**

Den huvudsakliga styrkan med metoden är att den kan erbjuda en lösning för högt integrerade verksamheter för vilka en ensidig metod inte skulle passa. Vinstdelningsmetoden kan också vara den lämpligaste metoden när båda parter tillför unika och värdefulla bidrag till transaktionen. Metoden kan erbjuda flexibilitet genom att man kan beakta speciella omständigheter hos de närstående parterna som inte finns hos oberoende företag. En ytterligare styrka hos metoden är att det inte är sannolikt att den medför att den ena parten i en närstående transaktion får behålla en extrem och osannolik vinst, eftersom båda parterna i transaktionen utvärderas.

En svaghet med metoden är att den är svår att tillämpa. Vid första påseende kan den verka enkel eftersom den inte är så beroende av information från oberoende företag. Det kan dock vara svårt att få information från utländska dotterbolag. Det kan också vara svårt att mäta kombinerade intäkter och kostnader för alla parter som är inblandade i de närstående transaktionerna, eftersom det krävs en likartad redovisning och att kostnader kan fördelas korrekt mellan den aktuella transaktionen och andra transaktioner som de närstående företagen har.

**Två huvud-
metoder**

Det finns ett antal tillvägagångssätt för att uppskatta en fördelning av vinst. Två sätt beskrivs i riktlinjerna, nämligen bidragsmetoden (contribution analysis) och restvärdeometoden (residual analysis).

**Bidragsmetoden
p. 2.119–2.120**

Vid bidragsmetoden fördelas den framräknade totala transaktionsvinsten på ett sätt som oberoende parter skulle ha gjort i en jämförbar transaktion. Denna fördelning kan stödjas av jämförelsedata om sådana finns. I avsaknad av sådana data baseras fördelningen ofta på det relativa värdet av de funktioner som respektive företag bidrar med, varvid även beaktas vilka tillgångar som används och vilka risker som bärs. I de fall det relativa värdet av bidragen kan mätas direkt, är det kanske inte nödvändigt att uppskatta marknadsvärdet på varje parts bidrag.

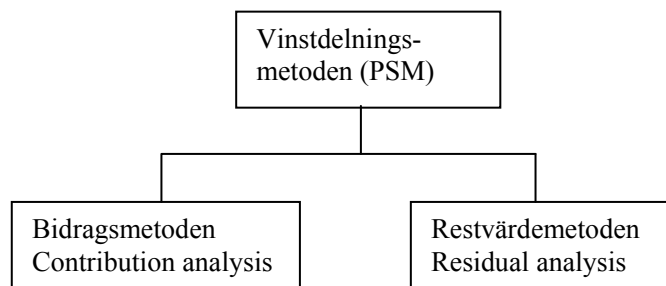
**Restvärdeometoden
p. 2.121–2.123**

Vid restvärdeometoden fördelas den gemensamma vinsten i två steg. I första steget får vardera deltagaren en armlängdsmässig ersättning för sina icke-unika bidrag till transaktionen. Vanligtvis kan denna första ersättning bestämmas genom att tillämpa en av de traditionella transaktionsbaserade metoderna eller nettomarginalmetoden och göra en jämförelse med ersättningen för jämförbara transaktioner mellan oberoende parter. Denna ersättning beaktar således inte någon avkastning som genereras av unika och värdefulla bidrag av parterna. Den vinst (eller förlust) som återstår efter det första steget, fördelas i ett andra steg mellan parterna baserat på en analys av fakta och omständigheter, där det främst gäller att hitta användbara fördelningsnycklar.

Ett alternativt sätt att tillämpa restvärdeometoden kan avse försök att avspegla resultatet av förhandlingar mellan oberoende parter på en öppen marknad. I vissa fall skulle man kunna beakta nuvärdesberäknade kassaflöden hos parterna under den förväntade livslängden hos affärstransaktionen.

**Skatteverkets
exempel**

De två metoderna kan grafiskt beskrivas på följande sätt.



2 steg:

- 1) Identifiera den gemensamma vinst som ska fördelas
- 2) Fördela vinst till varje part efter värdet på utförda funktioner med beaktande av tillgångar och risker

3 steg:

- 1) Identifiera den gemensamma vinst som ska fördelas
- 2) Fördela vinst till varje part efter respektive parts utförda "rutinfunktioner"
- 3) Fördela kvarstående vinst till varje part efter värdet på utförda funktioner med beaktande av tillgångar och risker

**Gemensam vinst
p. 2.124–2.131**

När den gemensamma vinsten ska bestämmas är det avgörande att först identifiera de relevanta transaktioner som omfattas av vinstfördelningen. Problem avseende redovisning måste lösas i förväg så att metoden kan tillämpas konsekvent över transaktionernas livslängd.

Det förekommer att vinstdelningsmetoden tillämpas såväl på aktuella vinster som på prognostiserade vinster. Om metoden används av närstående parter för att sätta priser innan transaktionerna genomförs, söker var och en av de närstående parterna att nå en sådan vinstfördelning som oberoende parter skulle kunna förväntas uppnå i jämförbara transaktioner. Om vinstfördelningen sker framåtsyftande är det viktigt att detta respekteras, eftersom företagen inte känner till de faktiska utfallen när villkoren i transaktionen fastställs. En tillämpning av eftersyn i ett sådant fall skulle strida mot armlängdsprincipen. När närstående företag har baserat villkoren i sina transaktioner på någon annan metod, kan skattemyndigheten vilja utvärdera villkoren utifrån de faktiska vinster som

uppkommit. Om vinstdelningsmetoden då tillämpas måste detta göras på ett sätt som de närstående företagen skulle ha gjort, dvs. baserat på information som fanns tillgänglig eller kunde förutses vid tidpunkten när transaktionerna företogs.

Normalt består den gemensamma vinsten av rörelsevinst. I vissa fall skulle det kunna vara lämpligt att utgå från bruttovinster och göra avdrag för kostnader hos respektive företag.

**Fördelning av
gemensam vinst
p. 2.132–2.145**

Relevansen hos jämförbara oberoende transaktioner eller interna data och de kriterier som används för att fördela vinster beror på fakta och omständigheter i det enskilda fallet. Det anses därför inte önskvärt att upprätta några föreskrifter om kriterier eller fördelningsnycklar. Allmänt gäller att kriterier och fördelningsnycklar ska vara rimligt oberoende av interna transaktioner, dvs. de ska baseras på objektiva data (exempelvis försäljning till oberoende företag), och inte på data som utgår från ersättningar i närstående transaktioner (exempelvis försäljning till närstående företag).

**Jämförbara
oberoende
transaktioner
p. 2.133**

En möjlig ansats för att fördela gemensamma vinster är att utgå från hur vinster faktiskt fördelas mellan oberoende parter. Sådan information skulle kunna återfinnas i olika samarbeten (joint venture) som förekommer mellan oberoende företag. Ett av de exempel som nämns är olje- och gasbranschen.

**Fördelnings-
nycklar
p. 2.134–2.140**

I praktiken sker vinstfördelningen vanligen genom att en eller flera fördelningsnycklar används. Ofta används fördelningsnycklar som baseras på tillgångar/kapital (operativa tillgångar, fasta tillgångar, immateriella tillgångar, sysselsatt kapital) eller kostnader (relativ förbrukning eller investering inom nyckelområden såsom forskning och utveckling, konstruktionsarbete, marknadsföring). Exempel på andra fördelningsnycklar som kan vara lämpliga i enskilda fall är försäljningsökning, antal anställda, nedlagd tid, antal servrar, datalagring, försäljningsyta etc.

Tillgångs- eller kapitalbaserade fördelningsnycklar kan användas när det föreligger ett starkt samband mellan tillgångar eller sysselsatt kapital och värdeskapandet i den närstående transaktionen. Ett speciellt fall då vinstdelningsmetoden kan vara den lämpligaste metoden är när varje part i en transaktion bidrar med värdefulla och unika immateriella tillgångar. Immateriella tillgångar medför dock svåra frågeställningar vad avser identifiering och värdering.

Kostnadsbaserade fördelningsnycklar kan vara lämpliga när det går att identifiera ett starkt samband mellan kostnader som

förbrukas och värden som tillförs. Så kan vara fallet med marknadsföringskostnader och med kostnader för forskning och utveckling. Om däremot varje part tillför olika värdefulla immateriella tillgångar är inte en kostnadsbaserad fördelningsnyckel lämplig, såvida inte kostnader är ett tillförlitligt mått för det relativa värdet på dessa tillgångar.

Kostnadsbaserade fördelningsnycklar har den fördelen att de är enkla. Det föreligger dock inte alltid något starkt samband mellan kostnader och de värden som uppkommer.

En annan viktig fråga är från vilken tidsperiod de olika delarna i en fördelningsnyckel ska hämtas, t.ex. vad avser tillgångar, kostnader eller annat. Det kan exempelvis finnas ett glapp mellan den tidpunkt då en kostnad läggs ned och den tidpunkt då värdet skapas.

Interna data p. 2.141–2.145

När det saknas jämförbara oberoende transaktioner av tillräcklig tillförlitlighet för att stödja en vinstfördelning, bör det undersökas om interna data kan användas för att skapa eller testa en armlängdsmässig fördelning. Sådana data kan hämtas från balans- eller resultaträkningar hos parterna. Andra interna data kan avse antal sysselsatta inom en viss verksamhet, hur mycket tid som används av anställda för vissa uppgifter, antal servrar, använd yta etc.

Exempel

Som bilagor till kapitel II i riktlinjerna finns två exempel på hur vinstdelningsmetoden kan fungera. Det första exemplet (Annex II) visar en tillämpning av restvärdemetoden. Det andra exemplet (Annex III) visar olika sätt att mäta gemensam vinst och fördelningen av denna.

53.7.2 Prismetoder i svensk rätt

Allmänt

I rättspraxis finns mycket få mål som berör val av prismetod eller tillämpning av prismetod. Detta har sin naturliga förklaring i att de multinationella företagen tidigare har haft decentraliserade affärsmodeller utan någon omfattande intern handel av varor. Från 1990-talet och framåt har dessa affärsmodeller mer och mer ersatts av centraliserade modeller, som krävt en mer genomtänkt struktur för prissättning av såväl varor som tjänster och nyttjande av immateriella tillgångar (se avsnitt 53.12.1).

Denna utveckling har tillsammans med ökade krav på dokumentation av prissättning samt tillkomsten av vinstmetoder i OECD:s riktlinjer 1995 medfört nya typer av ersättningssystem uppbyggda kring de metoder som beskrivs i riktlinjerna.

Sedan OECD:s riktlinjer publicerades år 1995 har därför frågor om val och tillämpning av olika prismetoder blivit vanligare och många skatteutredningar som genomförts under 2000-talet har berört just detta. Det kan förväntas att en del av de utredningar som genomförts kommer att prövas i högre instanser.

I RÅ 1991 ref. 107 (Shell-målen) uttalade Högsta förvaltningsdomstolen att hittillsvarande rättspraxis inte gav någon vägledning i prissättningsfrågor. De mål som Högsta förvaltningsdomstolen avgjort efter RÅ 1991 ref. 107 innehåller inte heller någon närmare diskussion om prismetoder. Här nedan redogörs för RÅ 1991 ref. 107 och för ett kammarrättsavgörande där valet och tillämpning av prismetod behandlas.

**RÅ 1991 ref. 107
Shell-målen**

I de s.k. Shell-målen har Högsta förvaltningsdomstolen prövat prissättningen på Svenska Shells inköp och befraktning av råolja från ett närstående utländskt bolag, SIPC (RÅ 1991 ref. 107). En närmare redogörelse för målet finns i avsnitt 53.8.2.1.

I rättsfallet tas ett par frågor upp som behandlas i kapitel II i riktlinjerna.

**Val av metod
Mer än en metod**

Domstolen fann att den enda prismetod som var aktuell att tillämpa i målet var marknadsprismetoden. Skälet till det var framför allt att det inte framlagts något material som skulle kunna ligga till grund för att använda någon annan metod. Högsta förvaltningsdomstolen uttalade att även om det hade varit av värde att tillämpa också någon av övriga metoder var marknadsprismetoden den enda som stod till buds och prövningen fick göras utifrån de uppgifter som fanns tillgängliga om prisförhållandena på råolje- och fraktmarknaderna. Jfr riktlinjerna punkt 2.10–2.11.

**Marknadspris-
metoden**

Marknadsprismetoden kan vara svår att tillämpa eftersom det inte alltid är möjligt att hitta jämförbara oberoende transaktioner. Vad gällde frakttjänsterna fann Högsta förvaltningsdomstolen att de saknade motsvarighet på marknaden. Domstolen gjorde därför en hypotetisk bedömning av vad en oberoende råoljeimportör hade varit beredd att betala för de tjänster som SIPC tillhandahållit. Jfr riktlinjerna punkt 2.13–2.20.

**Kammarrätterna
Val av metod**

Kammarrätten i Sundsvall har prövat prissättningen på varor där försäljningen redovisades hos Sandvik AB (Sandvik) på grund av kommissionärsförhållande (KRSU 2010-07-06, mål nr 1975–1979-07). Varorna såldes till det schweiziska dotterbolaget Santrade Ltd (Santrade). Santrade sålde varorna vidare

till koncernens försäljningsbolag i ett stort antal länder och svarade för lagerhantering och distribution inom koncernen.

I målet fanns en internprissättningsstudie i vilken nettomarginalmetoden tillämpades. Kammarrätten anförde att i en tvist avseende bestämmande av ett armlängdspris kan inte en viss bestämd metod uteslutas eller slås fast som den enda rättvisande utan varje metods styrkor och svagheter måste tas med vid bedömningen av vilket värde som ska tillmätas den specifika metoden. Det faktum att Sandvik valt en viss metod för bestämmandet av armlängdspris hindrade således inte att Skatteverket med hjälp av en eller flera andra metoder visade att det av Sandvik bestämda priset inte utgjorde ett armlängdspris. Kammarrätten fann emellertid att prissättningsstudien kunde läggas till grund för bedömningen, eftersom både Sandvik och Skatteverket åberopade denna. Således kunde nettomarginalmetoden användas.

I studien jämfördes Santrades rörelsemarginal med rörelsemarginalen hos ett antal jämförelseobjekt. Skatteverket ansåg att de framtagna jämförelseobjekten kunde godtas, men att en vinstindikator baserad på rörelsekostnader i stället skulle användas. Kammarrätten anförde att avgörande för vilken som var den mest rättvisande vinstindikatorn främst var vad som utgjorde de värdeskapande faktorerna i den bedrivna verksamheten. Efter en genomgång av olika funktioner och risker bedömde kammarrätten att Santrades värdeskapande verksamhet bestod av en snabb och säker distribution av varorna och därför i första hand var en funktion av de rörelsebaserade kostnaderna.

Skatteverkets kommentar

Det kan noteras att vid tidpunkten för kammarrättens avgörande hade OECD:s reviderade riktlinjer ännu inte publicerats (dessa publicerades den 22 juli 2010). I de reviderade riktlinjerna benämns den i målet tillämpade vinstindikatorn för Berry ratio, och OECD anför i riktlinjerna att den kan vara användbar just för mellanhänder, dvs. företag som köper varor från närstående företag och säljer dem vidare till andra närstående företag (punkt 2.100–2.102). Se även avsnitt 53.8.2.2 där nivån på vinstpålägget i kammarrättsdomen kommenteras.

53.8 Jämförbarhetsanalys

53.8.1 OECD:s riktlinjer (kapitel III)

I den ordlista som finns i riktlinjerna definieras begreppet jämförbarhetsanalys på följande sätt.

Definition

En jämförelse av en närstående transaktion med en oberoende transaktion eller transaktioner. Närstående eller oberoende transaktioner är jämförbara om ingen av skillnaderna mellan transaktionerna väsentligen skulle påverka jämförelsen av exempelvis ett pris eller en marginal, eller om någorlunda korrekta justeringar kan göras för att eliminera de väsentliga effekterna av sådana skillnader.

I riktlinjerna används ofta substantivet ”comparables”. Det översätts här med jämförelseobjekt, och kan beroende på omständigheterna syfta på jämförbara enskilda transaktioner, grupper av transaktioner eller på företag.

Syftet med jämförbarhetsanalysen är att identifiera de mest jämförbara transaktionerna. Kapitel III lämnar vägledning mer i detalj om hur en jämförelse kan göras av villkoren mellan en närstående transaktion och en transaktion mellan oberoende företag. Beträffande sökandet efter jämförbara oberoende transaktioner och identifieringen av jämförelseobjekt hänvisas till analysen av den närstående transaktionen och till de s.k. jämförelsefaktorererna i punkterna 1.33–1.63 (se avsnitt 53.6.1) samt till diskussionen om val av metod i punkt 2.2 (se avsnitt 53.7.1.1). Den som använder jämförelseobjekt för att stödja en viss prissättning bör kunna tillhandahålla sådan information att jämförelseobjektens tillförlitlighet ska kunna granskas.

**Typisk process
p. 3.4–3.6**

I riktlinjerna beskrivs en typisk process som kan tjäna som vägledning vid genomförandet av jämförbarhetsanalysen. Processen är inte obligatorisk utan ska ses som förslag till en acceptabel och lämplig process. Processen är inte linjär vilket innebär att vissa steg kan behöva upprepas i sökandet efter jämförbara transaktioner. Den beskrivna processen består av följande nio steg:

- Steg 1: Fastställande av aktuella år för jämförelsen.
- Steg 2: Övergripande analys av det undersökta företags förhållanden och omständigheter.
- Steg 3: Analys av den närstående transaktionen, baserad särskilt på en funktionsanalys, för att välja rätt testobjekt (”tested party”), den lämpligaste metoden, vilken vinstindikator som ska testas och för att identifiera de viktigaste jämförelsefaktorererna.
- Steg 4: Granskning av eventuella interna jämförelsetransaktioner.

- Steg 5: Bestämmande av tillgängliga informationskällor när externa jämförelseobjekt behövs samt dessas tillförlitlighet.
- Steg 6: Val av den mest lämpliga prismetoden och, beroende på metod, val av relevant nyckeltal (exempelvis vinstindikator vid tillämpning av nettomarginalmetoden).
- Steg 7: Identifiering av potentiella jämförelseobjekt.
- Steg 8: Justeringar när detta behövs för att öka jämförbarheten.
- Steg 9: Tolkning och tillämpning av information, fastställande av armlängdsmässig ersättning.

**Skatteverkets
kommentar**

Den fortsatta framställningen i kapitel III följer inte helt dessa steg. Exempelvis behandlas inte steg 6 avseende val av den mest lämpliga prismetoden och val av vinstindikator. Detta steg beskrivs mer utförligt i kapitel II, se avsnitt 53.7.1. Val av metod syftar till att hitta den mest lämpliga metoden i varje enskilt fall.

**Övergripande
analys
p. 3.7**

Den övergripande analysen är ett viktigt steg i jämförbarhetsanalysen där fokus är på bransch, konkurrensmässiga och ekonomiska faktorer samt andra faktorer såsom myndighetskrav som påverkar företagets verksamhet och dess miljö. Analysen har inte fokus på den specifika transaktionen. Detta steg är tänkt att underlätta förståelsen för villkoren både i den närstående transaktionen och i de oberoende transaktioner som ska jämföras.

**Kombinerade
transaktioner
p. 3.9–3.12**

Den idealiska grundprincipen för tillämpning av armlängdsprincipen är att behandla varje transaktion separat, dvs. transaktion för transaktion. Det finns dock ofta skäl att frånga denna grundprincip i fall när flera transaktioner är så starkt kopplade till varandra eller kontinuerliga att de inte kan utvärderas separat.

Ett av de exempel som ges på stark koppling är när ett företag tillhandahåller både komponenter och know-how för tillverkning gentemot en närstående tillverkare. Det förefaller mer rimligt att behandla dessa transaktioner tillsammans i stället för separat.

Ett annat exempel på kombinerade transaktioner är där transaktionerna av affärsstrategiska skäl paketeras i syfte att uppnå en skälig avkastning för flera transaktioner tillsammans i stället för varje transaktion för sig. Det innebär att vissa produkter kan säljas med låg vinst eller till och med förlust för

att skapa förutsättningar för en sälja en annan produkt eller tjänst med en hög vinst. Som exempel nämns försäljning av kaffemaskiner och kaffeampuller samt skrivare och patroner.

Motsatsvis finns exempel på fall där flera transaktioner mellan närstående företag hanteras som ett paket men där transaktionerna kan behöva jämföras på separat basis i jämförbarhetsanalysen. I sådana fall är det viktigt att skattemyndigheterna ändå gör en bedömning av samtliga transaktioner för att avgöra om den totala prissättningen ger ett armlängds-mässigt resultat.

**Kvittningar
p. 3.13–3.17**

Ett företag kan erbjuda ett närstående företag osedvanligt gynnsamma villkor i utbyte mot förmåner i den andra riktningen. Företagen kan göra gällande att förmånerna bör avräknas som full betalning eller delbetalning så att endast nettot bör beaktas vid beskattningen. Avsiktliga kvittningar kan variera i omfattning och komplexitet från det enkla fallet då fördelaktiga priser t.ex. vid inköp av råvaror uppvägs av prissättningen vid en försäljning av de färdiga produkterna, till en generell utjämning av samtliga transaktioner under en viss tidsperiod. Det är mindre troligt att oberoende företag träffar avtal om sådana arrangemang utan att försäkra sig om att förmånerna kan beräknas i förväg. Ofta är det nödvändigt att värdera transaktionerna var för sig för att veta om de återspeglar armlängdsprincipen och företag bör under alla förhållanden visa att villkoren vid kvittningar står i överensstämmelse med armlängdsprincipen. Se vidare avsnitt 53.3 avseende kompenserande transaktioner.

**Val av testobjekt
p. 3.18–3.19**

Val av testobjekt blir aktuellt när kostnadsplusmetoden, återförsäljningsprismetoden och nettomarginalmetoden tillämpas. Det är då nödvändigt att välja en part i transaktionen vars nyckeltal ska jämföras med oberoende jämförbara företag/transaktioner. Generellt väljs den part som enligt funktionsanalysen har den minst komplicerade sammansättningen av funktioner, risker och tillgångar. Riktlinjerna beskriver detta med några exempel.

**Behov av
information
p. 3.20–3.23**

När en ensidig metod används, dvs. när en av parterna utgör testobjekt, är det finansiell information om detta företag som i första hand krävs. Detta gäller även om det företaget är utländskt. En funktionsanalys av den andra parten behövs också för att korrekt kunna beskriva transaktionen och kunna välja den lämpligaste metoden. När en tvåsidig metod som vinstdelningsmetoden används behövs finansiell information om alla parter som deltar i transaktionen, såväl inhemska som utländska.

Interna/externa jämförelser p. 3.24	Med interna jämförelsetransaktioner avses transaktioner som ett av de närstående företagen har med oberoende företag. Med externa jämförelsetransaktioner avses transaktioner mellan externa företag som sinsemellan är oberoende.
Interna jämförelser p. 3.27–3.28	Interna jämförelsetransaktioner kan ha en närmare och mer direkt relation till den undersökta närstående transaktionen jämfört med externa jämförelsetransaktioner. De interna jämförelsetransaktionerna är också enklare, mer pålitliga, mer kompletta och medför lägre kostnader. Interna jämförelsetransaktioner är dock inte alltid mer tillförlitliga. Interna jämförelser måste uppfylla de fem jämförelsefaktorerna (se avsnitt 53.6.1) på samma sätt som gäller för externa jämförelser.
Externa jämförelser p. 3.29–3.39	Det finns ett antal olika informationskällor som kan användas för att identifiera potentiella externa jämförelseobjekt. Kommersiella databaser nämns som en vanlig källa för information vars format passar bra för sökningar och statistiska analyser. Databaserna kan ses som ett praktiskt men också kostnadseffektivt sätt att identifiera externa jämförelseobjekt. Dessa databaser har vissa begränsningar eftersom de baseras på offentlig information som inte är tillgänglig på samma sätt i alla länder. Informationen är inte heller alltid tillräckligt detaljerad för att användas för den valda metoden. Användning av databaser får inte leda till att kvantitet sätts före kvalitet. Utförs en jämförbarhetsanalys enbart med hjälp av databassökning, kan tveksamhet uppstå om hur tillförlitlig analysen är, med hänsyn till kvaliteten av den information som normalt finns tillgänglig i databaserna. Databassökningar kan därför behöva förfinas med annat offentligt material beroende på omständigheterna. I de fall det finns interna jämförelsetransaktioner är det inte alltid nödvändigt att använda databaser.
Utländska jämförelser p. 3.35	Det är inte alltid så att företagen gör sina sökningar efter jämförelseobjekt land för land. Exempelvis kan en sökning göras för en region med flera länder. Detta kan till exempel bero på att en tillräcklig mängd information saknas för varje land eller för att minska kostnaderna om koncernen har verksamhet i flera länder. Jämförelseobjekt ska inte per automatik förkastas enbart därför att de avser annat land. En bedömning ska i stället göras från fall till fall, dvs. att kravet på jämförbarhet kvarstår med stöd av de fem jämförelsefaktorerna. Om en sökning efter jämförelseobjekt utan geografisk begränsning till ett specifikt land är lämplig beror på omständigheterna i varje enskilt fall.

Användning av information som inte utgår från transaktioner p. 3.34 och 3.37

Många av OECD:s medlemsländer har erfarenhet av att kommersiella databaser används för att jämföra företagens resultat snarare än transaktionernas resultat eftersom information om oberoende parter transaktioner sällan är tillgängliga. Frågan är om sådana data kan utgöra tillförlitliga jämförelseobjekt för ett företags närstående transaktioner. I praktiken avser tillgänglig information om oberoende företag ofta hela företaget eller en hel verksamhetsgren, beroende på tillämpliga redovisningsregler. Om sådana icke transaktionsbaserade uppgifter från oberoende parter kan utgöra tillförlitliga jämförelseobjekt för ett företags närstående transaktioner beror särskilt på om det oberoende företaget utför en rad materiellt olika transaktioner. Segmenterad information (uppdelad per verksamhetsgren) kan utgöra bättre jämförelseobjekt än uppgifter för hela företaget eftersom sådan information är mer inriktad på transaktioner. På samma sätt kan data från hela företaget utgöra bättre jämförelseobjekt än segmenterade under speciella omständigheter, såsom när aktiviteterna hos jämförelseobjekten överensstämmer med de närstående transaktionerna.

Val av jämförelseobjekt p. 3.40–3.46

Det finns i princip två tillvägagångssätt för att identifiera potentiellt jämförbara transaktioner eller företag.

I det första identifieras jämförbara transaktioner genom att sådana oberoende företag listas som kan tänkas utföra potentiellt jämförbara transaktioner. Sedan sammanställs information om dessa företag och en analys görs för att fastställa om de är jämförbara. Detta tillvägagångssätt har vissa likheter med hur interna jämförelsetransaktioner identifieras.

Det andra utgår från en stor mängd företag som ingår i samma bransch och har liknande funktioner. I praktiken görs en sökning i en databas där en stor mängd företag identifieras. Företagen behandlas systematiskt där företag successivt ratas i en steg för stegprocess med stöd av kvalitativa och kvantitativa kriterier, dvs. brister i jämförbarhet. Denna process är beroende av fakta och omständigheter vilket medför att val av kriterier kan skilja sig från fall till fall. En fördel med detta tillvägagångssätt är att det är enklare att dokumentera och upprepa.

Inget av dessa tillvägagångssätt är generellt att föredra framför det andra eftersom det beror på omständigheterna i varje enskilt fall.

Processen med identifiering av jämförbara transaktioner är ett av de mest kritiska momenten i jämförbarhetsanalysen och processen bör vara transparent, systematisk och möjlig att dokumentera.

Justeringar för jämförbarhet p. 3.47–3.54

Justeringar av jämförbarheten bör bara övervägas om dessa förväntas öka jämförbarheten mellan närstående transaktioner och jämförelsetransaktioner. Justeringar bör bara ske av skillnader som väsentligt påverkar jämförbarheten. Exempel på justeringar kan vara justeringar för skillnader i redovisningsstandarder, kapital, funktioner, risker och tillgångar. I bilaga till riktlinjerna (Annex to Chapter III) ges exempel på kapitaljusteringar kopplade till kortfristiga fordringar och skulder samt lager.

Om alltför omfattande justeringar anses nödvändiga kan detta i sig innebära att det kan ifrågasättas om jämförelsetransaktionen är tillräckligt jämförbar.

Armlängdsmässigt intervall p. 3.55–3.66

I processen att fastställa en armlängdsmässig ersättning är det i vissa fall möjligt att fastställa ett enskilt pris eller en marginal som är armlängdsmässig. Men på grund av att internprissättning inte är en exakt vetenskap är det också vanligt i praktiken att tillämpningen av den mest lämpliga prismetoden resulterar i ett intervall av priser/marginaler som alla relativt sett är lika tillförlitliga.

I vissa fall har inte alla jämförelsetransaktionerna samma grad av jämförbarhet. När det är möjligt att fastställa att vissa jämförelseobjekt är mindre jämförbara ska dessa inte tas med.

Det inträffar att det trots alla ansträngningar för att utesluta mindre jämförbara objekt återstår ett intervall av priser/marginaler, vilka kan antas ha vissa brister i jämförbarhet, men dessa går inte att identifiera eller kvantifiera och därmed justera. I sådana fall kan, om intervallet består av ett antal data, statistiska hjälpmedel användas för att snäva in intervallet (t.ex. interkvartilintervall eller andra percentiler) och därmed öka tillförlitligheten i analysen.

Intervall kan också uppkomma när mer än en prismetod används för att utvärdera en närstående transaktion. Data som kombineras från två olika intervall kan användas för att öka tillförlitligheten i analysen.

Utgångspunkten är att om en närstående transaktion är prissatt på ett sätt så att priset/marginalen ligger inom ett armlängdsmässigt intervall så ska inga justeringar göras.

Om ett pris/marginal i en närstående transaktion ligger utanför det armlängdsmässiga intervall som skattemyndigheten åberopar, ska det aktuella företaget ges möjlighet att motivera varför transaktionen är armlängdsmässig. Om företaget inte

lyckas motivera detta så måste skattemyndigheten fastställa den punkt i det armlängdsmässiga intervallet till vilken priset/marginalen ska justeras.

I fall där hög och likvärdig jämförbarhet föreligger kan det hävdas att varje punkt i ett armlängdsmässigt intervall ska anses vara i överensstämmelse med armlängdsprincipen. Om brister i jämförbarhet kvarstår kan det vara lämpligt att använda centranderande mått för att bestämma denna punkt (exempelvis median, medelvärde, vägt genomsnitt etc., allt beroende på omständigheterna) i syfte att minimera risken för fel beroende på okända eller okvantifierbara återstående brister i jämförbarhet.

Extrema resultat, i form av förluster eller ovanligt höga vinster, måste beaktas i jämförbarhetsanalysen. Extrema resultat kan påverka det nyckeltal som används i den valda metoden. Oberoende företag skulle inte fortsätta med en förlustbringande verksamhet om det inte finns befogade förväntningar om framtida vinster. Detta betyder dock inte att förlustföretag aldrig kan vara jämförbara. De ska inte ratas per automatik utan i stället bör skälen till resultatet utredas. Det är fakta och omständigheter kopplade till ett företag som ska vara avgörande för om det föreligger jämförbarhet och inte företagets finansiella resultat i sig. Motsvarande utredning bör göras för företag som har onormalt höga vinster.

**Tidsaspekter
p. 3.67–3.79**

I den mest tillförlitliga jämförelsen jämförs en närstående transaktion med samtida oberoende transaktioner. I praktiken är dock tillgången till information om samtida oberoende transaktioner ytterst begränsad.

Det finns två tillvägagångssätt för hur prismetoderna kan användas, ett som avser prissättning och ett som avser pristest. Prissättning baseras på tillgänglig information vid tidpunkten för transaktionen eller tidigare. Pristest utgår från det faktiska utfallet av den närstående transaktionen och sker ofta i samband med lämnande av deklaration. Båda tillvägagångssätten (eller i kombination) förekommer i OECD:s medlemsländer för att dokumentera armlängdsmässiga priser.

I praktiken är ofta information från flera år användbar i en jämförbarhetsanalys även om det inte är ett uttryckligt krav. Information från flera år bör användas där detta tillför något till analysen. I syfte att underlätta förståelsen av förutsättningarna och omständigheterna kring en närstående transaktion så bör data för det granskade året och de tidigare åren anges. En flerårig analys kan presentera fakta som generellt påverkat

eller borde ha påverkat prissättningen. Vidare kan informationen underlätta förståelsen för relevanta branscher och produktlivscyklar samt även förlustsituationer. Något exakt antal år för analysen kan inte anges.

53.8.2 Jämförbarhetsanalys i svensk rätt

53.8.2.1 RÅ 1991 ref. 107 (Shell-målen)

I RÅ 1991 ref. 107 prövade Högsta förvaltningsdomstolen om Svenska Shells inkomst för taxeringsåren 1977–1982 skulle korrigeras på grund av för höga avdrag för inköp av råolja och transport av råoljan till Göteborg. Svenska Shells motpart var SIPC, ett koncernbolag i Storbritannien. Prövningen gjordes utifrån den ordalydelse korrigeringsregeln fått genom 1965 års lagstiftning.

I detta avsnitt ges en samlad redogörelse för de delar av målet som berör armlängdsprincipen, prismetoder och jämförbarhetsanalys.

Helhetsbedömning	I målet finns även en omfattande redogörelse för den helhetsbedömning som behöver göras för att konstatera om det föreligger en prisavvikelse. Denna fråga tas upp i avsnitt 53.3 om kompenserande transaktioner.
Marknadsprismetoden Mer än en metod	Den prismetod som användes i målet var marknadsprismetoden (se avsnitt 53.7.1.2). Skälet till det var framför allt att det inte framlagts något material som skulle kunna ligga till grund för att använda någon annan metod. Högsta förvaltningsdomstolen uttalade att även om det hade varit av värde att tillämpa också någon av övriga metoder var marknadsprismetoden den enda som stod till buds och prövningen fick göras utifrån de uppgifter som fanns tillgängliga om prisförhållandena på råolje- och fraktmarknaderna.
Kombinerade transaktioner eller separat värdering	Högsta förvaltningsdomstolen uttalade att en marknadsjämförelse förutsatte att avtalsförhållandena och marknadsituationen klarlades. Försäljningen av råolja från SIPC till Svenska Shell hade skett på cif-villkor i den meningen att SIPC svarat för frakt och försäkring av den sålda oljan. Detta kunde också uttryckas så att det totalpris som Svenska Shell erlagt var att betrakta som ett cif-pris. Det kunde ha varit av värde att basera armlängdsprövningen på en jämförelse mellan detta totalpris och på marknaden förekommande cif-priser vid motsvarande transaktioner mellan oberoende parter. Någon utredning om sådana cif-priser förelåg emellertid inte och det förhöll sig i själva verket på det sättet att SIPC:s och Svenska Shells

avtalsförhållanden i väsentliga delar saknat direkt motsvarighet på marknaden under den ifrågavarande tidsperioden. Vägen med en cif-prisjämförelse var således inte framkomlig. Även om råoljeförsäljningen i enlighet med det anförda kunde anses ha skett på cif-villkor hade avtalsförhållandet mellan Svenska Shell och SIPC ändå innehållit separata överenskommelser om prissättningen på råolja och frakt, varvid de avtalade priserna på olja närmast haft karaktär av fob-priser och priserna på frakt på olika sätt anknutits till normer som direkt eller indirekt återspeglade priser på marknaden. En prisjämförelse som tog sikte på de olika prestationstyperna och deras prissättning var för sig var således rent praktiskt möjlig att genomföra. Enligt Högsta förvaltningsdomstolen talade starka materiella skäl också för en sådan separat bedömning, eftersom de principiella problem som uppkom vid armlängdsprövningen inom de båda områdena skiljde sig åt i väsentliga hänseenden.

**Funktionsanalys
råolja
Risker
Handelsmarginal**

Svenska Shell hävdade att SIPC hade funktion av självständig trader och därför tog ut viss handelsmarginal på råoljeförsäljningen. Skatteverket hävdade att SIPC bara varit ett koncern-gemensamt serviceorgan och därför rätteligen inte varit berättigat till någon vinstmarginal alls men verket godtog visst tillägg som en servicekostnad. Högsta förvaltningsdomstolen fann att SIPC burit vissa risker i sin tradingverksamhet och att dessa varit sådana att en viss handelsvinst varit motiverad. För att bedöma handelsmarginalen vid prissättningen av råolja användes olika typer av listpriser som jämförelse. Vissa av dessa listpriser innehöll en viss handelsmarginal av olika nivåer. Högsta förvaltningsdomstolen fann att det inte gick att lägga fast några generella nivåer för handelsmarginalens storlek utifrån utredningsmaterialet. Vad som var en godtagbar nivå fick därför uppskattas i det enskilda fallet. Domstolen fann det inte klarlagt att den handelsmarginal som SIPC tagit ut på råoljan överstigit den nivå som skulle ha tillämpats mellan oberoende parter.

**Jämförelse-
material råolja**

Vad gällde prissättningen på råolja användes olika pristyper som jämförelsematerial som utgick ifrån prisnoteringar på olika marknader. Högsta förvaltningsdomstolen gjorde en bedömning i vad mån de olika pristyperna kunde användas som jämförelsematerial. En av de pristyper som användes var de amerikanska listpriserna. Dessa var genomsnittspriser som togs fram av amerikansk skattemyndighet för ett år i taget för att använda som jämförelsepriser och underlaget utgjordes av ett stort antal försäljningar världen över. Dessa listpriser var ett

statistiskt underlag som framställdes flera år i efterhand. Högsta förvaltningsdomstolen fann att dessa byggde på ett mycket brett och genomarbetat statistiskt underlag av priser vid affärer mellan oberoende parter. Domstolen ansåg att listpriserna gav den säkraste vägledningen i jämförelse med övriga pristyper för inköp av OPEC-olja och norsk nordsjöolja. Vad gäller övriga pristyper som var föremål för bedömning (spotpriser, GSP-noteringar och brittiska kontraktspriser) för domstolen ett resonemang om deras användning som jämförelsematerial.

**Fraktprissätt-
ningen
Bakgrund**

Vad gäller fraktprissättningen var en av omständigheterna att SIPC hade tillgång till en betydande fraktflotta med fartyg i olika storleksklasser samt tillämpade ett fraktmönster som innefattade en långtgående samordning av transporterna inom hela koncernen. Principerna för prissättning på de frakttjänster som SIPC under perioden utförde för Svenska Shells räkning fastställdes i förväg på kvartals- eller årsbasis med utgångspunkt i de råoljekvantiteter och fraktvägar som förutsågs bli aktuella för det svenska bolagets del. Gemensamt för de aktuella åren var vidare att Svenska Shell gjorde återkommande åtaganden beträffande den tonnagevolym som bolaget skulle komma att ta i anspråk under en följande period och att bristande uppfyllelse av dessa åtaganden medförde särskilda ekonomiska påföljder.

**Prissättnings-
modell
Schablonmässig-
het**

Till ledning för bedömningen av prissättningen låg i huvudsak noteringar grundade på ett genomsnitt av fraktkostnader som rapporterats på marknaden under en viss period. Noteringarna låg till grund för en prissättningsmodell med i förväg bestämda fraktpriser beroende på lastens storlek och transportväg. Modellen var till viss del schablonmässigt utformad och ersättningen beräknades oberoende av vilken fartygsstorlek och färdväg som i verkligheten kom att användas. Schablon tillägg gjordes för reservtonnage och transporter till Nigeria. Om det i förväg angivna behovet av tonnage ändrades gjordes också vissa justeringar. Skatteverket ansåg att prissättningen borde bedömas enligt principen att beakta den faktiskt använda fartygsstorleken och rutten (kallad vessel/voyage).

Tjänstens innehåll

Högsta förvaltningsdomstolen fann att det som SIPC tillhandahållit innefattat mer än den konkreta tjänsten att frakta råolja till Göteborg. SIPC hade varit verksam som fraktförare för flera koncernföretags räkning och i syfte att uppnå samordningsvinster följdes ett relativt komplicerat fraktmönster. Detta fraktmönster saknade direkt motsvarighet på marknaden och domstolen fann att detsamma fick anses gälla innehållet i frakttjänsterna.

**Marknadspris-
metoden
Ingen motsvarig-
het**

Även för frakttjänsterna fann Högsta förvaltningsdomstolen att det bara var marknadsprismetoden som kunde användas. Eftersom frakttjänsterna saknade motsvarighet på marknaden fick det göras en hypotetisk bedömning av vad en oberoende råoljeimportör, som befunnit sig i samma situation som Svenska Shell, skulle ha varit beredd att betala för de tjänster som SIPC tillhandahållit.

**Jämförelse-
material frakter**

Till ledning för bedömningen av fraktprissättningen låg i huvudsak noteringar grundade på ett genomsnitt av frakt-kostnader som rapporterats på marknaden under en viss period. I beräkningsunderlaget för fraktprisnoteringarna ingick avtal som slutits flera år tidigare och noteringarna avspeglade till viss del marknadssituationer i det förflutna. Högsta förvaltningsdomstolen betonade vikten av att använda materialet med viss försiktighet eftersom det återspeglade en förfluten tid och viss eftersläpningseffekt kunde förekomma. Noteringarna kunde dock användas vid en prisjämförelse om prissättnings-systemet tillämpades konsekvent över en längre tidsperiod.

**Prissättnings-
modellen frakter**

Ett centralt inslag i metoden var att parterna på förhand kom överens om vilken fartygsstorlek och rutt som skulle ligga till grund för prissättningen. Högsta förvaltningsdomstolen ansåg att detta kunde ha haft fördelar för båda parter.

**Faktiskt valda
förfarandet
Ej hypotetiska
transaktioner**

Högsta förvaltningsdomstolen uttalade att en viktig princip att beakta vid armlängdsprövningen var att prövningen inte borde grundas på en bedömning av hypotetiska transaktioner som sattes i stället för det av parterna faktiskt valda förfarandet. Det kunde tyckas att den av underinstanserna valda metoden, som utgick från principen att beakta den faktiskt använda fartygsstorleken och rutten (vessel/voyage), väl svarade mot detta krav på anknytning till faktiska förhållanden. Med hänsyn till vad som framkommit om det av SIPC tillämpade fraktmönstret och motiven bakom den tillämpade prissättningsmetoden kunde emellertid en sådan slutsats sättas ifråga. Det kunde hävdas att den av underinstanserna tillämpade metoden avlägsnade sig från de verkliga förhållandena, nämligen genom att inte tillräckligt beakta att de enskilda transporter utgjort ett led i ett komplicerat fraktmönster som innefattat samlastning m.m. i flera företags intresse. Enligt domstolens mening kunde det i själva verket med fog göras gällande att den tillämpade metoden med sin schablonmässiga utformning bättre än principen vessel/voyage tog hänsyn till de speciella förhållanden som förelegat.

Granskning av modellen	Högsta förvaltningsdomstolen accepterade prissättningsmodellen men granskade därefter hur modellen var uppbyggd och hur de olika momenten i modellen förhöll sig till armlängdsprincipen. Inslagen av schabloner accepterades och de olika momenten i prissättningsmodellen ansågs vara i överensstämmelse med armlängdsprincipen. För taxeringsåret 1982 användes en annan modell som i väsentliga hänseenden byggde på schabloner. Även denna ansågs armlängdsmässig.
Grunderna och metoderna	Både vad det gällde prissättningen på råolja och frakt-tjänsterna framhöll Högsta förvaltningsdomstolen att bedömningen avsett grunderna och metoderna för prissättningen.
53.8.2.2 Jämförbarhetsanalys i några domar	
RÅ 1991 ref. 107 Shell-målen	I Shell-målen tas några av de frågor upp som behandlas i kapitel III av riktlinjerna.
Kombinerade transaktioner	Högsta förvaltningsdomstolen uttalade att det kunde ha varit av värde att basera armlängdsprövningen på en jämförelse mellan totalpriset på råolja och frakt och på marknaden förekommande priser vid motsvarande transaktioner mellan oberoende parter. Avtalsförhållandet mellan Svenska Shell och SIPC hade emellertid innehållit separata överenskommelser om prissättningen på råolja och frakt. En prisjämförelse som tog sikte på de olika prestationstyperna och deras prissättning var för sig var således rent praktiskt möjlig att genomföra. Jfr riktlinjerna 3.9–3.12.
Externa jämförelser	Den prismetod som användes beträffande inköp av råolja var marknadsprismetoden och som jämförelsematerial användes prisnoteringar på olika marknader. Högsta förvaltningsdomstolen ansåg att de amerikanska listpriserna, framtagna av amerikansk skattemyndighet, gav den säkraste vägledningen. Till ledning för bedömningen av fraktprissättningen låg i huvudsak noteringar grundade på ett genomsnitt av fraktkostnader som rapporterats på marknaden under en viss period.
Tidsaspekter	De noteringar som parternas prissättningsmodell för frakter byggde på återspeglade till viss del förfluten tid. Högsta förvaltningsdomstolen ansåg att noteringarna kunde användas vid en prisjämförelse om prissättningssystemet tillämpades konsekvent över en längre tidsperiod. Jfr riktlinjerna p. 3.67–3.79.
RÅ 2010 ref. 67 Diligentia Ränta	I RÅ 2010 ref. 67 (Diligentia AB) var räntan på ett lån från moderbolag till dotterbolag uppe till prövning (se avsnitt 53.14). Vid räntesättning är kreditrisken av avgörande

betydelse. Högsta förvaltningsdomstolen ansåg att lån från moderbolag till dotterbolag har särdrag som påverkar kreditrisken och därmed räntan och som saknas när långivare och låntagare är fristående från varandra. Vid lika villkor i övrigt kan därför den vid beskattningen godtagbara räntan inte utan vidare bestämmas till vad som skulle ha ansetts marknadsmässigt om långivaren varit extern. Högsta förvaltningsdomstolen fann att kreditrisken i detta fall varit lägre än om låneavtalen hade ingåtts mellan oberoende parter.

**Kammarrätterna
Ränta**

Kammarrätten i Jönköping har i ett fall ansett att bankernas utlåningsränta till icke finansiella företag varit den ränta som närmast motsvarade en armlängdsmässig ränta (KRNJ 2007-02-15, mål nr 2938–2943-05), se avsnitt 53.14.

**Skatteverkets
kommentar**

Kammarrätten tillämpade i ovan nämnda mål marknadsprismetoden och ansåg att ett statistiskt underlag i form av bankernas utlåningsränta till icke finansiella företag, utgjorde en bättre jämförelse än STIBOR + 1 % som Skatteverket använt. I Shell-målen, där marknadsprismetoden också användes, ansåg Högsta förvaltningsdomstolen att de amerikanska listpriserna bäst avspeglade ett armlängdsmässigt pris på viss råolja. Även de amerikanska listpriserna var ett statistiskt material, framställt av amerikansk skattemyndighet. I vart fall vid användningen av marknadsprismetoden kan det således vara möjligt att använda statistiskt material. Det beror dock på vad det är för transaktion som granskas. En förutsättning bör vara att det granskade företaget inte avviker allt för mycket från hur ett genomsnittligt företag i materialet ser ut. Jfr riktlinjerna punkt 1.35 där det anges att branschgenomsnitt inte i sig avspeglar armlängdsmässiga villkor. Vid utlåning måste exempelvis det granskade företags kreditvärdighet beaktas. Vid tillämpningen av återförsäljningsprismetoden, kostnadsplusmetoden och nettomarginalmetoden används ofta databas-sökningar för att hitta jämförelseobjekt. I riktlinjerna betonas att vid användningen av databaser är det viktigt att kvantitet inte sätts före kvalitet (punkt 3.33). Det går således inte i dessa sammanhang att använda ett stort antal jämförelseobjekt för att hitta ett statistiskt medelvärde. Sökresultatet måste förfinas så att kravet på tillräcklig jämförbarhet är uppfyllt.

**Kammarrätterna
Nivå i intervall**

Kammarrätten i Sundsvall har i ett fall haft att bedöma en fråga om armlängdsmässigt intervall (KRSU 2010-07-06, mål nr 1975–1979-07, Sandvik AB). Domen återges även i avsnitt 53.7.2 avseende val av prismetod. I utredningen förelåg en internprissättningsstudie och med ledning av denna räknade

Skatteverket ut medianen till 21,4 %, övre kvartil till 43,1 % och nedre kvartil till 9,5 %. Skatteverket ansåg att företagets vinstpålägg i förhållande till jämförelseobjekten – utifrån funktions- och riskanalys – klart borde understiga medianen för jämförelseobjekten, dvs. uppgå till högst 9,5 %.

Kammarrätten konstaterade att skäl för korrigering förelåg och anförde att vinstnivåerna i de jämförda företagen varierade mycket kraftigt. Mot bakgrund av den osäkerhet som föreligger vid bestämmandet av en nivå på priskorrigering ansåg kammarrätten att en skäligen uppskattad säkerhetsmarginal skulle beaktas vid fastställandet av priskorrigeringens storlek. Kammarrätten utgick därvid från den av Skatteverket framräknade övre kvartilen för jämförelseföretagen med ett tillägg om cirka 15 %, dvs. ett vinstpålägg om 58 %.

Skatteverkets kommentar

Internprissättning är ingen exakt vetenskap vilket ofta avspeglar sig i en viss försiktighet i bedömningen. En sådan försiktighet kan exempelvis bestå i hur intervallet snävas in eller vilken punkt i intervallet som kan anses armlängdsmässig. Att lägga sig så högt över den övre kvartilen som kammarrätten gjort anser dock Skatteverket vara en överdriven försiktighet som saknar stöd i OECD:s riktlinjer. Ingenting i målet tyder på att företagets verksamhet var av sådant slag att det motiverade ett vinstpålägg av den storlek kammarrätten kom fram till.

Skatteverket har i sina utredningar under senare år konstaterat att nettomarginalmetoden är en av företagen ofta använd metod. Fråga uppkommer därför ofta om vad som ska anses utgöra armlängdsmässigt intervall. Skatteverket har i ett flertal utredningar argumenterat för att ett interkvartilintervall ska användas. Verkets tillämpning innebär i sådana fall att om det är ett svenskt företag som är testobjekt görs justering av prissättningen till en nivå som motsvarar den nedre kvartilen. Är testobjektet ett utländskt företag görs justering av prissättningen till en nivå som motsvarar övre kvartilen. Skatteverket har ansett att en tillräcklig grad av försiktighet därmed har beaktats.

Vad som sagts ovan är inte någon generell princip. I vissa utredningar har Skatteverket argumenterat för att armlängdsmässigt intervall ska fastställas på annat sätt, beroende på omständigheterna i det enskilda fallet.

53.9 Immateriella tillgångar

53.9.1 Inledning

Kapitel VI i riktlinjerna har rubriken "Special Considerations for Intangible Property".

Uttrycket "intangible property" är relativt vanligt i internprissättningssammanhang, ibland förkortas det med "IP". En ordagrann översättning av uttrycket är "immateriell egendom". Det är dock inte det uttryck som brukar användas i Sverige, däremot uttrycket "immateriella tillgångar". Det används såväl i ekonomiska sammanhang som i redovisningssammanhang.

Ett exempel är regleringen av immateriella anläggningstillgångar i 4 kap. 2 § årsredovisningslagen (1995:1554). Där anges att utgifter för forsknings- och utvecklingsarbeten och liknande arbeten som är av väsentligt värde för rörelsen under kommande år får tas upp som immateriell anläggningstillgång. Detsamma gäller för utgifter för koncessioner, patent, licenser, varumärken, hyresrätter och liknande rättigheter och tillgångar samt ersättning som vid förvärv av rörelse överstiger det behållna värdet av de tillgångar som förvärvats och de skulder som övertagits (goodwill).

Uttrycket immateriella tillgångar är ett inarbetat uttryck och det är också det uttryck som används i denna handledning.

Vid den översyn av riktlinjerna som gjordes under 2010 gjordes inga ändringar i kapitel VI. Internprissättningsfrågor rörande immateriella tillgångar påverkas dock av de förändringar som gjorts i riktlinjerna, t.ex. när det gäller prismetoder. I januari 2011 meddelade OECD att ett översynsarbete gällande internprissättning och immateriella tillgångar ska påbörjas. Målsättningen är att ett offentligt diskussionsutkast ska publiceras i slutet av 2013. De frågor som kommer att tas upp i det fortsatta arbetet gäller bl.a. hur man definierar, identifierar och värderar immateriella tillgångar.

53.9.2 OECD:s riktlinjer (kapitel VI)

53.9.2.1 Inledning

I inledningen på kapitlet konstateras att ett skäl att ägna särskild uppmärksamhet åt transaktioner med immateriella tillgångar är att transaktionerna är svåra att värdera. I kapitlet diskuteras tillämpningen av lämpliga metoder för att komma fram till armlängdsmässiga priser vid transaktioner med

immateriella tillgångar som används i kommersiella aktiviteter. Det diskuteras också de speciella svårigheter som uppstår när företag som bedriver marknadsaktiviteter inte äger immateriella tillgångar som varumärken och varunamn.

I kapitlet används uttrycket immateriella tillgångar för att beteckna rätten att använda industriella tillgångar som patent, varumärken, varunamn, designer och modeller, men även litterära och artistiska upphovsrätter liksom intellektuell egendom som know-how och affärshemligheter. Det är ofta fråga om tillgångar med betydande värden även om de inte har något bokfört värde i företagets balansräkning. Det kan också finnas stora risker förknippade med tillgångarna gällande t.ex. produktansvar och miljöskador.

53.9.2.2 Kommersiella tillgångar

Kommersiella tillgångar p. 6.3–6.7

Kommersiella tillgångar innefattar patent, know-how, designer och modeller som används för att tillverka varor eller tillhandahålla tjänster, men också immateriella rättigheter som i sig är tillgångar i verksamheten, t.ex. datormjukvara. Kommersiella tillgångar kan delas upp i marknadstillgångar och handelstillgångar.

Handelstillgångar

Handelstillgångar skapas genom forsknings- och utvecklingsverksamhet och utvecklaren försöker få tillbaka sina utgifter genom försäljning av produkter, tjänster eller licenser. Utvecklaren av handelstillgångar kan bedriva verksamheten på tre sätt:

1. i egen regi,
2. som kontraktsutvecklare åt en uppdragsgivare eller
3. i samarbete med en eller flera andra parter (i den delen görs en hänvisning till kapitel VIII angående CCA, se avsnitt 53.11).

Marknadstillgångar

Marknadstillgångar innefattar varumärken, varunamn, kundlistor, distributionskanaler samt unika namn, symboler och bilder. Värdet av marknadstillgångar beror på flera faktorer, t.ex. den trovärdighet som ett varumärke eller ett varunamn får av kvaliteten på varorna eller tjänsterna liksom den kvalitetskontroll som finns.

Intellektuella tillgångar som know-how och affärshemligheter kan vara handelstillgångar eller marknadstillgångar. Know-how och affärshemligheter innebär information och kunskap som understödjer och förbättrar affärsaktiviteter men de kan inte registreras och skyddas på samma sätt som patent eller

varumärken. När det gäller begreppet know-how hänvisas till punkt 11 i kommentaren till artikel 12 i OECD:s modellavtal där det anges att know-how vanligen anknyter till hemlig information av industriell, kommersiell eller vetenskaplig natur som uppkommit av tidigare erfarenhet, vilken är av praktisk användning i ett företags verksamhet och vars avslöjande kan resultera i en ekonomisk vinst.

Det är viktigt att avgöra om och när det finns en handelstillgång eller en marknadstillgång. Det är inte alltid så att alla forsknings- och utvecklingskostnader medför en värdefull handelstillgång eller att alla marknadsaktiviteter skapar en marknadstillgång. Marknadsaktiviteter kan gälla olika saker, t.ex. marknadsundersökningar, design och planering av produkter, säljstrategier, PR-verksamhet, försäljning, service och kvalitetskontroll. En del av aktiviteterna har ingen betydelse för längre tid än innevarande år och utgifterna bör därför behandlas som omkostnader i stället för aktiverbara utgifter. Bedömningen av aktiviteterna är också viktig för en funktionsanalys.

**Patent och
varumärken
p. 6.8–6.12**

Skillnaden mellan handelstillgångar och marknadstillgångar framgår när man jämför patent med varumärken. Patent är i grunden kopplade till tillverkning av varor, vilka kan säljas eller användas i samband med utförandet av tjänster, medan varumärken används för att marknadsföra försäljningen av varor och tjänster. Ett patent ger en exklusiv rätt för ägaren att använda en viss uppfinning för en bestämd tidsperiod. Ett varumärke kan finnas under en mer obestämd tid.

Patent är vanligtvis resultatet av riskfylld och kostsam forsknings- och utvecklingsverksamhet medan skapandet av ett nytt varumärke vanligtvis inte är så kostsamt. Däremot är det ofta kostsamt att göra varumärket värdefullt och att bibehålla eller öka värdet. Vanligtvis behövs det intensiva annonskampanjer och andra marknadsaktiviteter liksom kvalitetskontroll av den aktuella produkten.

Varumärken används för varor antingen för en enstaka vara eller en grupp av varor. Oftast handlar det om varor på konsumentmarknaden men det kan gälla även andra marknader. Varumärken kan också användas för utförandet av tjänster. Ett varunamn, ofta namnet på ett företag, kan ha samma effekt som ett varumärke och kan också registreras på samma sätt. Namnen på multinationella koncerner inom läkemedels- och elektronikindustrin har använts för att marknadsföra olika produkter och tjänster. Namnen på välkända

personer som designers, idrottsstjärnor och skådespelare kan också användas i samband med varumärken och varunamn.

Ett varumärke kan säljas, licensieras eller på något annat sätt överföras från en person till en annan. I praktiken finns det olika former av licensavtal. En distributör kan ibland tillåtas att använda ett varumärke utan ett licensavtal men det är vanligt att varumärken används på grund av licensavtal särskilt i internationell handel.

Det är ibland svårt att dra en tydlig gräns mellan inkomster från handelstillgångar och marknadstillgångar.

53.9.2.3 Tillämpning av armlängdsprincipen

Vad som gäller enligt armlängdsprincipen i kapitel I–III ska tillämpas även när det gäller transaktioner med immateriella tillgångar mellan närstående företag. Det kan dock innebära svårigheter eftersom immateriella tillgångar kan ha en speciell karaktär vilket komplicerar sökandet efter jämförelser.

Tvåsidig analys p. 6.14

Vid bestämmandet av ett armlängdsmässigt pris måste både överlåtarens och mottagarens perspektiv användas. Överlåtarens perspektiv innebär en bedömning av till vilket pris ett jämförbart oberoende företag skulle vara villigt att överföra tillgångarna. Mottagarens perspektiv innebär en bedömning av om ett jämförbart oberoende företag skulle vara berett att betala ett sådant pris beroende på hur användbara tillgångarna är för mottagarens verksamhet. Vid analysen är det viktigt att klargöra att ett närstående företag inte behöver betala för immateriella tillgångar utifrån ett maximalt användande av tillgångarna när tillgångarna har begränsad betydelse för verksamheten i företaget.

Överföring av immateriella tillgångar p. 6.16–6.19

En överföring av immateriella tillgångar kan innebära en försäljning av tillgångarna. Vanligare är emellertid ett licensavtal med royalty för rättigheter till tillgångarna. En royalty innebär vanligtvis en återkommande betalning baserad på användarens försäljning eller, vilket inte är lika vanligt, användarens vinst. När royaltyn baseras på försäljningen förekommer det att villkoren för ersättningen revideras på grund av ändrade förhållanden.

Ersättningen för att använda immateriella tillgångar kan inkluderas i priset på varor, t.ex. när ett företag säljer utvecklade produkter och samtidigt tillhandahåller teknologi så att produkterna kan utvecklas. Sådana fall måste bedömas utifrån sina förutsättningar men en allmän princip är att det

inte ska bli ett dubbelt avdrag för mottagaren av teknologin. Ibland gäller priset för överföringen ett paket, dvs. både för varor och immateriella tillgångar.

I vissa fall kan immateriella tillgångar buntas ihop i ett paketavtal som inkluderar rättigheter till patent, varumärken, affärshemligheter och know-how. De olika delarna i paketet kan behöva bedömas var för sig för att avgöra om villkoren för överföringen är armlängdsmässiga. Det är också viktigt att ta hänsyn till eventuella inslag av tjänster som teknisk assistens och utbildning av personal som överlåtaren tillhandahåller. På samma sätt kan förbättringar som licenstagaren gör beträffande licensierade produkter behöva beaktas.

**Armlängdsmässiga beräkningar
p. 6.20–6.27**

Vid urval av jämförelsetransaktioner bör följande faktorer beaktas:

- Vilka fördelar förväntas rättigheten ge (kanske bestämd genom en nuvärdesberäkning)?
- Föreligger jämförbarhet beträffande geografiskt område inom vilket rättigheten får utövas?
- Föreligger ensamrätt att utnyttja rättigheten?
- Kan rättigheten vidareupplåtas?
- Vilka följdinvesteringar kräver rättigheten hos licenstagaren, t.ex. i form av maskiner och fabriker?
- Vilka uppstartskostnader och marknadsutvecklingsarbete kräver rättigheten av licenstagaren?
- Har licenstagaren rätt att delta i arbetet med att utveckla rättigheten?

När den immateriella tillgången är ett patent bör jämförbarhetsanalysen beakta karaktären på patentet och vilket skydd som patentet åtnjuter. Andra jämförelsefaktorer för patent är vilken produktionsprocess som patentet ingår i och den betydelse som processen har för den färdiga produkten. Exempelvis kan ett patent bara gälla en komponent i en produkt men inte hela produkten. Hänsyn bör också tas till det produkt- och miljöansvar som kan finnas.

Det är möjligt att använda marknadsprismetoden när samma ägare har överfört jämförbara immateriella tillgångar under jämförbara förhållanden till oberoende företag. Ersättningarna vid jämförbara transaktioner mellan oberoende företag i

samma bransch kan också vara vägledning. Om ett närstående företag underlicensierar immateriella tillgångar till oberoende företag är det möjligt att använda någon form av återförsäljningsprismetod på den närstående transaktionen. Om försäljningen av varor inkluderar immateriella tillgångar är det också möjligt att använda marknadsprismetoden eller återförsäljningsprismetoden. När marknadstillgångar, t.ex. ett varumärke, förekommer bör jämförbarhetsanalysen beakta det värde som varumärket tillfört. När handelstillgångar förekommer bör jämförbarhetsanalysen ta hänsyn till det värde som kan hänföras till sådana tillgångar, t.ex. skyddade patent eller andra exklusiva immateriella tillgångar. Ett exempel kan vara när en sportsko med ett känt varunamn i en närstående transaktion jämförs med en annan sportsko utan ett känt varunamn i en oberoende transaktion. Försäljningen av skorna utan ett känt varunamn kan därigenom användas som en jämförelse-transaktion men bara under förutsättning att en justering kan göras för det värde som det kända varunamnet har tillfört i den närstående transaktionen.

Vid transaktioner med immateriella tillgångar kan det finnas anledning att undersöka omfattningen, karaktären och frekvensen på de kostnader som lagts ned på tillgångarna. Det finns dock inget självklart samband mellan kostnader och värde, t.ex. går det vanligtvis inte att beräkna marknadsvärdet på immateriella tillgångar utifrån kostnaderna för utvecklingen och bibehållandet av tillgångarna.

Det kan vara svårt att hitta jämförelseobjekt till mycket värdefulla immateriella tillgångar. Det kan därför vara svårt att använda traditionella transaktionsbaserade prismetoder och nettomarginalmetoden, speciellt om båda parter i den närstående transaktionen äger värdefulla immateriella tillgångar eller sådana unika tillgångar som skiljer transaktionen från eventuella jämförbara transaktioner. I sådana fall kan vinstdelningsmetoden användas.

**Osäkert värde
vid transaktionen
p. 6.28–6.35**

När värdet på immateriella tillgångar vid tidpunkten för transaktionen är högst osäkert uppkommer frågan hur ett arm-längdsmässigt pris ska bestämmas. Frågan bör besvaras, såväl av skattskyldiga som av skattemyndigheter, med hänvisning till vad oberoende företag skulle ha gjort under jämförbara förhållanden. Beroende på de särskilda omständigheterna finns det olika möjligheter för oberoende företag att värdera en transaktion. En möjlighet är att fastställa priset utifrån framtida fördelar. Andra sätt är att låta avtal löpa med kort avtalstid

eller att ta med prisjusteringsklausuler för att skydda sig mot förändringar som kan vara svåra att förutse. Ibland kan det finnas en gemensam uppfattning mellan oberoende parter om att villkoren i avtalet ska kunna omförhandlas. När skattemyndigheter bedömer närstående transaktioner med immateriella tillgångar där värdet är högst osäkert bör utgångspunkten vara de villkor som oberoende företag skulle ha ingått under jämförbara förhållanden. Om oberoende företag under jämförbara förhållanden hade krävt en prisjusteringsklausul är skattemyndigheten berättigad att bestämma priset på basis av en sådan klausul.

53.9.2.4 Marknadsaktiviteter av företag som inte äger varumärken eller varunamn

Marknadsaktiviteter p. 6.36–6.39

Särskilda problem kan uppstå när marknadsaktiviteter utförs av företag som inte själva äger varumärken eller varunamn som de marknadsför. I sådana fall är det nödvändigt att bestämma hur företagen ska kompenseras för sådana aktiviteter. Frågan är om företaget ska kompenseras i egenskap av en s.k. serviceprovider eller om det finns fall där företaget ska vara med och dela på de inkomster som kan knytas till marknadsstillgångarna. För att besvara frågan krävs en analys av de rättigheter och skyldigheter som uppstår på grund av avtalet mellan parterna. Många gånger kan ersättningen för marknadsaktiviteterna vara tillräcklig och godtagbar. Det kan t.ex. gälla en distributör som enbart agerar som en agent. I sådana fall är distributören inte berättigad till någon ytterligare ersättning utöver den som fås för aktiviteterna som en agent.

När en distributör verkligen står för kostnaderna för marknadsaktiviteterna är frågan i vilken utsträckning som distributören är berättigad att vara med och dela på inkomsterna till följd av aktiviteterna. Detta är beroende av vilka rättigheter och skyldigheter som företaget har. Exempel på detta är när en distributör har ensamrätt för produkten enligt ett långtidsavtal eller när en distributör står för extraordinära marknadsföringskostnader.

En fråga är hur man kan identifiera hur stor del av inkomsten som är hänförlig till marknadsaktiviteter. Det kan vara svårt att bestämma hur mycket aktiviteterna har bidragit till framgången för produkten. Det är möjligt att ett nytt varumärke eller ett varumärke som nyligen har introducerats på en marknad inte har något värde eller har ett lågt värde i början och där värdet sedan kan öka under kommande år.

53.9.3 Immateriella tillgångar i svensk rätt

53.9.3.1 Interna skatteregler

18 kap. IL

Uttrycket immateriella tillgångar används inte i IL, i stället brukar man tala om immateriella rättigheter. Regleringen av dessa finns i 18 kap. IL om inventarier där det i 1 § andra stycket anges att som inventarier behandlas också koncessioner, patent, licenser, varumärken, hyresrätter, goodwill och liknande rättigheter som förvärvats från någon annan.

Bestämmelserna i 18 kap. IL gäller bara immateriella rättigheter som förvärvats från någon annan men inte immateriella tillgångar som upparbetats i företaget, dvs. egenupparbetade immateriella tillgångar. Det innebär att utgifter för förvärv av immateriella rättigheter och ersättningar vid avyttring av sådana rättigheter hanteras inom ramen för bestämmelserna i 18 kap. IL. Det gäller däremot inte utgifter för förvärv av egenupparbetade immateriella tillgångar och ersättningar vid avyttring av sådana tillgångar, de hanteras i stället av de allmänna reglerna i IL om intäkter och kostnader i näringsverksamhet. Detta kan få betydelse i fall när korrigeringsregeln ska tillämpas på en avyttring av eller ett förvärv av immateriella tillgångar, dvs. beskattningen i det enskilda fallet blir beroende av om tillgångarna är sådana tillgångar som omfattas av bestämmelserna i 18 kap. IL eller om de är tillgångar som omfattas av de allmänna reglerna.

53.9.3.2 Rättspraxis

RÅ79 1:98 Findus

AB Findus bedrev år 1969 livsmedelsindustri i Sverige. Bolaget tillhörde Nestlé-koncernen i Schweiz. Under året betalade AB Findus ersättning till ett schweiziskt bolag, Produits Findus SA, för att ha utnyttjat vissa varumärken m.m. Varumärkena hade tidigare tillhört det svenska bolaget men hade överlåtits till det schweiziska bolaget utan ersättning. Skatteverket hävdade i domstolsprocessen, som gällde 1970 års taxering, att det var uteslutet att ett företag vederlagsfritt skulle överlåta sina varumärken till ett helt utomstående företag och därigenom definitivt frångå sig rättigheterna mot på förhand bestämda årliga utbetalningar för rätten att utnyttja varumärkena. Avdraget för den ersättning som bolaget hade betalat under 1969 skulle därför återföras till beskattning.

Högsta förvaltningsdomstolen ansåg inte att beskattning skulle ske. Domstolen konstaterade bl.a. följande. Det är helt normalt att royalty utgår vid utnyttjande av annans varumärke eller

liknande. Det kan i sig inte föranleda åtgärd enligt korrigeringsregeln. Däremot kan i princip justering göras om en tillgång av det slaget överläts utan att fullt vederlag utgår. Den inkomst som i så fall skulle kunna tas upp till beskattning hos AB Findus skulle då vara att hänföra till det beskattningsår som omfattade tidpunkten för överlåtelsen av rättigheterna. Den tidpunkten var inte helt klarlagd i målet men synes ha infallit någon gång under tiden 19 oktober 1966–1 januari 1968. Däremot kunde inte någon beskattning ske för det aktuella beskattningsåret 1969.

**Skatteverkets
kommentar**

Eftersom det var fråga om att de immateriella tillgångarna först hade överlåts av AB Findus och att samma tillgångar därefter upplåtits till samma bolag kan det tyckas naturligt att Högsta förvaltningsdomstolen gjorde en skillnad mellan de båda transaktionerna. Eftersom den betalda ersättningen under 1969 inte var för hög ansågs det inte finnas skäl för att göra någon justering vid 1970 års taxering. Eftersom överlåtelsen av tillgångarna hade skett under tidigare år ansåg domstolen att en eventuell felaktighet i den prissättningen inte kunde prövas vid 1970 års taxering.

Det kan dock finnas anledning att göra en helhetsbedömning av transaktioner av detta slag. Syftet med en armlängdsmässig bedömning enligt korrigeringsregeln är att resultatet för ett svenskt företag varken ska bli för högt eller för lågt sett över några års tid. I situationer där ersättningen för den initiala överlåtelsen kan ses som för låg kan det finnas anledning att vid en helhetsbedömning justera avdragen för de efterföljande löpande ersättningarna. Det torde nämligen förekomma att ett fristående företag avtalar om en lägre ersättning vid en avyttring av immateriella tillgångar för att därefter inte behöva betala lika mycket i form av löpande ersättningar för utnyttjandet av samma tillgångar.

RÅ 1998 not. 213

Rättsfallet återges och kommenteras i avsnitt 53.12.3.2. Det gällde uttagsbeskattning och inte internprissättning och ger uttryck för ett synsätt som innebär att en överlåtelse av immateriella tillgångar kräver att det är fråga om mer typiska immateriella tillgångar, t.ex. tydliga rättigheter eller kunskaper som manifesterats på något sätt.

**RÅ 1991 ref. 108
Spendrups**

Spendrups Bryggeriaktiebolag var ett fåmansbolag som betalade ett royaltybelopp till ett annat svenskt bolag med i huvudsak samma ägare. Ersättningen gällde användandet av varumärket Spendrups som var registrerat av det andra bolaget.

Frågan i målet var om bryggeriaktiebolaget kunde medges avdrag med beloppet. Skatteverket ansåg bl.a. att betalningen inte kunde ses som royalty på grund av att varumärket saknade värde eller hade ett mycket lågt värde vid avtalstillfället och att betalningen inte var marknadsmässig eftersom bryggeriaktiebolaget självt hade upparbetat värdet på varumärket.

Högsta förvaltningsdomstolen konstaterade att frågan var om betalningen kunde ses som en driftkostnad. I det låg ett krav på att betalningen skulle ha en marknadsmässig karaktär. Domstolen konstaterade vidare bl.a. att varumärket Spendrups hade haft ett ekonomiskt värde som i och för sig motiverade att ersättning betalades och att den omständigheten att värdet på varumärket ursprungligen var obetydligt, och att kostnaderna för märkets marknadsföring och inarbetande tagits av bryggeriaktiebolaget, inte föranledde en annan slutsats. Vid en samlad bedömning kom domstolen fram till att betalningen i betydande grad haft marknadsmässig karaktär och att avdraget kunde godtas.

**Skatteverkets
kommentar**

Rättsfallet gällde en avdragsfråga i en situation med två svenska bolag och inte en internprissättningsfråga. Den invändning som Skatteverket hade i målet, och som Högsta förvaltningsdomstolen inte godtog i sin bedömning, om att det var Bryggeriaktiebolaget som hade upparbetat värdet på varumärket illustrerar det som sägs i punkt 6.36–6.39 i riktlinjerna om att användaren av exempelvis ett varumärke kan ha rätt till kompensation för sina marknadsföringsaktiviteter. Om avdragsfrågan, i en internprissättningssituation, hade kommit upp till prövning i dagens läge är det därför rimligt att anta att utgången skulle ha blivit en annan.

Kammarrätterna

Kammarrätten i Göteborg har avgjort en fråga om tillämpning av korrigeringsregeln vid överlåtelse av immateriella tillgångar (KRNG 2011-06-30, mål nr 2627-09).

Ett svenskt bolag hade i samband med en omstrukturering överlåtit immateriella tillgångar till ett koncernbolag i Schweiz. Bland de överlåtna tillgångarna fanns en exklusiv världsomfattande licens att tillverka och sälja ett läkemedel samt ett antal pågående FoU-projekt.

Frågan i målet var om det pris som avtalats mellan koncernbolagen var ett pris som skulle ha överenskommits mellan oberoende parter, dvs. om det var förenligt med armlängdsprincipen. Det svenska bolagets ståndpunkt var att priset var armlängdsmässigt, medan Skatteverket menade att ett arm-

längdsmässigt pris översteg det avtalade priset med åtminstone den höjning som Skatteverket beslutat om.

Det svenska bolaget hade till stöd för prissättningen gett in en värdering som gjorts av revisionsbolaget A. I revisionsbolaget A:s värdering jämfördes värdet av det svenska bolaget som om det fortsatt verka som ett fullfjädrat företag (Ursprungsbolaget), med värdet av det svenska bolaget efter överlåtelsen (Restbolaget). Dessa värden fastställdes genom en nuvärdesberäkning av de framtida kassaflödena i respektive enhet. Skillnaden i värde ansågs motsvara värdet av de överlåtna immateriella tillgångarna.

Skatteverket hade gjort en egen värdering av en marknads-mässig ersättning för enbart licensen att tillverka och sälja läkemedlet. I värderingen beräknades nuvärdet av de framtida kassaflöden som försäljningen av läkemedlet kunde förväntas inbringa, dvs. de inkomster som det svenska bolaget skulle gå miste om efter överlåtelsen av licensen. Det värde som framkom översteg det pris som koncernbolagen kommit överens om för samtliga immateriella tillgångar. Skatteverket hade också gjort en beräkning beträffande de pågående FoU-projekten. I beräkningen jämfördes nuvärdet av de beräknade kostnaderna för FoU-projekten med nuvärdet av de framtida intäkter som dessa projekt kunde förväntas leda till. Skatteverket menade att med det avkastningskrav som revisionsbolaget A använt i sin värdering översteg kostnaderna för projekten de intäkter som dessa kunde förväntas inbringa.

Till stöd för sin bedömning åberopade Skatteverket även en värdering utförd av revisionsbolaget B vilken gjordes på uppdrag av Skatteverket. I likhet med revisionsbolaget A beräknade revisionsbolaget B värdet av de överlåtna tillgångarna genom en jämförelse av värdet av Ursprungsbolaget och värdet av Restbolaget. Revisionsbolaget B kom emellertid i sin värdering fram till ett väsentligt högre värde än vad revisionsbolaget A gjort.

Kammarrätten ansåg att klart övervägande skäl talade för att revisionsbolaget B:s värdering angav ett rimligt armlängdsvärde. Denna slutsats förstärktes av Skatteverkets värdering av licensen att tillverka och sälja läkemedlet, av Skatteverkets beräkning avseende FoU-projekten, samt av en utvärdering av utfallet av revisionsbolaget A:s respektive revisionsbolagets B:s värderingar genom användande av multiplar.

Kammarrätten beaktade också storleken på de belopp som det svenska bolaget satsat på FoU under åren innan överlåtelsen. Domstolen konstaterade att vid bristande proportionalitet och i avsaknad av förklaringar kan relationen mellan värdet på immateriella tillgångar och de summor som satsats på att utveckla dessa ge en indikation om att priset inte är marknads-mässigt. Kammarrätten menade vidare att de uppgifter som fanns i målet var otillräckliga för att förklara den till synes orimliga relationen mellan vad som fram till överlåtelsen investerats i FoU och det pris som bestämts vid överlåtelsen av tillgångar, vilka inkluderade FoU-projekten.

Sammantaget hade Skatteverket enligt kammarrättens mening gjort i tillräcklig utsträckning sannolikt att marknadspriset på de tillgångar som överläts mellan koncernbolagen överstigit det avtalade priset med åtminstone den höjning som Skatteverket beslutat om. Skatteverket hade därför haft grund för att beskatta det svenska bolaget på det sätt som skett.

53.10 Tjänster

53.10.1 OECD:s riktlinjer (kapitel VII)

I riktlinjerna ägnas kapitel VII åt koncerninterna tjänster. Tjänster som utförs inom ett kostnadsfördelningsavtal (cost contribution arrangements, CCA) behandlas särskilt i kapitel VIII i riktlinjerna (se avsnitt 53.11).

Inom en koncern tillhandahålls ofta tjänster avseende lednings-, samordnings- eller kontrollfunktioner åt hela företagsgruppen. Dessa gemensamma servicefunktioner kan vara placerade hos moderbolaget eller hos särskilt inrättade enheter. Betalningar för olika slag av teknisk och administrativ assistans brukar benämnas service fees eller management fees.

Det är två huvudsakliga frågeställningar som uppkommer i samband med koncerninterna tjänster. Den ena gäller om en tjänst ska anses ha tillhandahållits och den andra vilket pris som i så fall ska tas ut för att vara armlängdsmässigt.

Har en tjänst tillhandahållits? p. 7.6

Frågan om en koncernintern tjänst tillhandahållits beror på om den ger det mottagande koncernbolaget ett ekonomiskt eller kommersiellt värde som ökar bolagets kommersiella ställning. Detta kan bestämmas genom att bedöma om ett oberoende företag i motsvarande situation skulle ha betalat för tjänsten om den utförts av ett oberoende företag eller om företaget skulle ha utfört tjänsten själv.

**Individuella
tjänster
p. 7.8**

Om tjänsten tillgodoser ett identifierat behov hos ett eller flera koncernbolag är det relativt enkelt att bestämma att en tjänst tillhandahållits. Som exempel ges att ett företag reparerar utrustning som används av ett tillverkande koncernbolag.

**Aktieägartjänster
p. 7.9–7.10**

När en koncernintern tjänst berör flera koncernföretag behövs en djupare analys av erhållen nytta. I vissa fall utförs tjänsten av ett moderbolag eller holdingbolag i dess egenskap av aktieägare. Sådana tjänster anses inte utdebiteringsbara. Exempel på aktieägartjänster är kostnader som hänför sig till moderbolaget som juridisk person såsom kostnader för bolagsstämma, emittering av aktier i moderbolaget samt för styrelsen. Dit hör också kostnader för rapporteringskrav för moderbolaget inklusive koncernredovisning. Ytterligare ett exempel är kostnader för finansiering av förvärv av dotterbolag.

**Fördelar
som bieffekt
p. 7.12**

En del tjänster avser bara vissa koncernbolag men råkar ge fördelar även för andra koncernbolag. Arbete i samband med omorganisation av koncernen, förvärv av nya företag eller nedläggning av en avdelning kan vara koncerninterna tjänster för de företag som ska göra förvärvet eller lägga ned avdelningen. Det kan emellertid också ge ekonomiska fördelar för andra koncernbolag som inte omfattas av beslutet genom ökad effektivitet, stordriftsfördelar eller andra synergieffekter. Dessa fördelar som uppkommer som en bieffekt av andra beslut medför normalt inte att dessa företag fått en koncernintern tjänst eftersom de aktiviteter som medfört nyttan inte skulle vara sådana som oberoende företag skulle vara villiga att betala för.

**Tillhörighet
till koncern
p. 7.13**

Det ses inte heller som en koncernintern tjänst att få sådana fördelar som enbart är hänförliga till den omständigheten att företaget tillhör en koncern och inte följer av någon specifik aktivitet. Ett exempel är högre kreditvärdighet på grund av koncerntillhörigheten. Däremot kan en koncernintern tjänst existera till följd av den nytta som följer av global marknadsföring. Passiv anknytning ska skiljas från aktiv marknadsföring av koncernen som ökar vinstmöjligheterna för enskilda medlemmar i koncernen.

**Exemplifiering
p. 7.14**

Till sådana tjänster som normalt ska ses som koncerninterna tjänster eftersom oberoende företag skulle vara villiga att betala för dem, hör bl.a. olika typer av administrativa och finansiella tjänster, tjänster avseende produktion, inköp, distribution och marknadsföring samt personaltjänster.

”Abonnemang” p. 7.16–7.17	Frågan i vad mån det är armlängdsmässigt att betala ”abonnemangsavgifter” för möjligheten att kunna avropa vissa tjänster tas också upp och en jämförelse görs med situationer när oberoende företag skulle kunna betala sådana avgifter.
Två huvudmetoder	Det finns två huvudmetoder för att ta betalt för utförda tjänster, direkt respektive indirekt debitering.
Direkt debitering p. 7.20–7.21	En direkt debitering underlättar bedömningen av om ersättningen är armlängdsmässig. Tjänster av likartat slag som tillhandahålls både till närstående och oberoende företag kan ofta debiteras direkt.
Indirekt debitering p. 7.23–7.25	Många gånger är det svårt att tillämpa en direkt debitering av koncerninterna tjänster utan i stället måste någon typ av kostnadsfördelning användas. Fördelningen ska avspegla den nytta mottagande företag har av tjänsterna men vid en sådan indirekt debitering är det ofta nödvändigt att använda viss schablonberäkning. Normalt används olika fördelningsnycklar som kan baseras exempelvis på omsättning, antal anställda eller andra faktorer.
Inkluderas i priset p. 7.26	Ersättning för tjänster utgår inte alltid separat utan kan inkluderas i priset för andra koncerntransaktioner. Exempelvis kan licensavgifter för patent eller know-how innefatta även betalningar för andra servicetjänster.
Beräkning av armlängdspriset p. 7.29–7.32	Bedömningen av vad som är en armlängdsmässig ersättning för tjänsten måste göras ur både mottagarens och utförarens perspektiv, dvs. vad mottagaren skulle vara villig att betala för tjänsten och vad det kostar att utföra tjänsten. Vilken prismetod som är lämplig avgörs i enlighet med kapitel I–III i riktlinjerna. Ofta leder det till att marknadsprismetoden eller kostnadsplusmetoden används.
Vinstpåslag p. 7.33–7.34	Oberoende företag som tillhandahåller tjänster gör det normalt inte enbart mot kostnadstäckning utan strävar efter att verksamheten ska generera vinst. Om kostnadsplusmetoden används innebär det ett skäligt vinstpålägg. Det kan emellertid inträffa att marknadsvärdet av tjänsten inte är högre än kostnaderna att tillhandahålla den.
Justeringar för ökad jämförbarhet p. 7.35	När kostnadsplusmetoden används uppkommer frågan om justeringar behöver göras för att öka jämförbarheten med oberoende transaktioner. Om den närstående transaktionen har en högre andel overheadkostnader jämfört med den oberoende transaktionen kan det vara olämpligt att använda det vinstpåslag

som kommit fram i jämförelsen utan att justera kostnadsbasen hos det närstående företaget för att öka jämförbarheten.

**Mellanled
Pass-through costs
p. 7.36**

Om ett koncernbolag enbart fungerar som en agent eller ett mellanled vid tillhandahållandet av tjänster är det viktigt att vinstpåslaget avspeglar den funktionen och inte själva utförandet av tjänsten. Alternativt, beroende på vilka jämförbara data som finns att tillgå, kan ett lägre vinstpåslag användas än vad som skulle ha använts om tjänsten i sig hade utförts. I vissa fall kan det också vara lämpligt att vidaredebitera vissa kostnader utan vinstpåslag (ofta kallade pass-through costs). Som exempel nämns kostnader för att hyra reklamutrymme för andra koncernbolags räkning, kostnader som dessa företag skulle ha fått betala direkt om de hade varit oberoende. I ett sådant fall används bara vinstpåslag på de kostnader som uppkommit genom förmedlingsfunktionen. I punkten 2.94 diskuteras samma fråga vad gäller jämförbarhet avseende kostnadsbaserade vinstindikatorer.

**Exempel
p. 7.38–7.42**

I slutet av kapitel VII ges ett antal exempel på koncerninterna tjänster och vilken prismetod som kan vara lämplig att använda.

53.10.2 EU Joint Transfer Pricing Forum

**EU:s rapport om
koncerninterna
tjänster**

I februari 2010 publicerade EU Joint Transfer Pricing Forum (JTPF) en offentlig rapport som handlar om koncerninterna tjänster, ”Guidelines on low value adding intra-group services”. Rapporten antogs av Europeiska rådet under 2011.

Rapporten har arbetats fram som ett hjälpmedel för både skattemyndigheter och skattskyldiga. Den är tänkt att ge de berörda en administrativ hjälp vid koncerninterna transaktioner i syfte att skapa bästa förutsättningar för förutsebarhet och likabehandling och därmed undvika dubbelbeskattning.

53.10.3 Tjänster i svensk rätt

Av riktlinjerna framgår att en koncernintern tjänst anses ha tillhandahållits om den är till nytta för det mottagande företaget och om ett oberoende företag i motsvarande situation skulle ha betalat för tjänsten eller ha utfört tjänsten själv.

**RÅ 1991 ref. 107
Shell-målen
Frakttjänster**

I de s.k. Shell-målen har Högsta förvaltningsdomstolen prövat prissättningen på Svenska Shells inköp och befraktning av råolja från ett närstående utländskt bolag, SIPC (RÅ 1991 ref. 107). En närmare redogörelse för målet finns i avsnitt 53.8.2.1.

**Individuella
tjänster
Direkt debitering**

I rättsfallet tas ett par frågor upp som behandlas i kapitel VII i riktlinjerna.

Frakttjänsterna avsåg ett identifierat behov hos Svenska Shell (ofta kallat individuella tjänster) och en direkt debitering tillämpades. Jfr riktlinjerna punkt 7.8 och 7.20–7.21.

**Beräkning av
armlängdspriset**

Vid beräkning av armlängdspriset användes marknadsprismetoden. För att bedöma prissättningen beaktade Högsta förvaltningsdomstolen att det som tillhandahållits innefattat mer än den konkreta tjänsten att frakta råolja till Göteborg. Ett komplicerat fraktmönster användes som saknade direkt motsvarighet på marknaden och detsamma fick anses gälla innehållet i frakttjänsterna. Domstolen granskade hur prissättningsmodellen var uppbyggd och hur de olika momenten i modellen förhöll sig till armlängdsprincipen. Domstolen fann att villkoren låg inom ramen för vad en oberoende part i samma situation som Shell skulle ha kunnat acceptera. Jfr riktlinjerna p. 7.29–7.32.

**RÅ 2006 ref. 37
Dow
Indirekt metod
Vinstpåslag**

Högsta förvaltningsdomstolen har prövat tillämpningen av en indirekt metod vid fördelning av kostnader för koncerninterna tjänster (RÅ 2006 ref. 37). Dessutom prövades om vinstpåslag skulle ske eller ej. Jfr riktlinjerna punkt 7.23–7.25 och 7.33–7.34.

Ett svenskt aktiebolag, Dow Sverige AB (Dow), hade vid sidan av egen tillverkning ansvar för försäljningen av en del av koncernens övriga produkter på den svenska marknaden. Ett koncernföretag i Schweiz, Dow Europé SA (DESA), tillhandahöll koncerninterna tjänster enligt fyra olika avtal. Avtalen omfattade tjänster avseende produktion, marknadsföring, allmän administration och personalfunktion. Dow erlade en avgift för tjänsterna baserat på vissa nyckeltal.

Skatteverket medgav efter en skälighetsbedömning avdrag för kostnader motsvarande tre fjärdedelar av de tjänster som DESA fakturerat Dow. Avdrag för resterande del vägrades då bolaget inte visat att använda fördelningsnycklar (nettoförsäljning och produktionsresultat) gav en rättvis fördelning när endast 200 av 2 000 produkter salufördes på den svenska marknaden och inte heller att de helt avsåg kostnader som var avdragsgilla enligt svensk skattelagstiftning. Dow medgavs inte heller avdrag för vinstpålägg om 10 % då sådant pålägg inte ansågs motiverat vid kostnadsfördelning för tjänster som mottagaren inte kan påverka som oberoende part.

Högsta förvaltningsdomstolen uttalade att de skattemässiga effekterna av de i målet aktuella kostnaderna för serviceavgifterna skulle bedömas enligt korrigeringsregeln. Domstolen framhöll också att syftet med koncernens organisation med ett särskilt servicebolag var – utöver att tillhandahålla tjänster på hög professionell nivå – att sänka koncernbolagens kostnader för tjänsterna. Bolaget hade under beskattningsåret inte alls eller i endast mindre omfattning utnyttjat vissa av de tjänster som DESA kunnat tillhandahålla medan andra tjänster utnyttjats i betydande omfattning. Bolagets behov av att utnyttja olika slags tjänster syntes också variera över åren. Högsta förvaltningsdomstolen fann att den använda kostnadsfördelningsmetoden fick med hänsyn till vad nu sagts och till det stora antal tjänster som det var fråga om anses godtagbar. Vidare saknades anledning att inte godta ett vinstpåslag på aktuell nivå.

**Skatteverkets
kommentar**

OECD anser att en indirekt utdebitering av koncerninterna tjänster med vissa schablonmässiga inslag är godtagbar (se riktlinjerna punkt 7.23–7.25). Hur företagets nytta av tjänsterna ställer sig i förhållande till den schablonmässiga fördelningen får prövas i varje enskilt fall. I målet tycks den konsekventa tillämpningen under många år ha legat med i bedömningen (jfr RÅ 1991 ref. 107) och bolagets varierande behov av tjänsterna. Av riktlinjerna (punkt 7.33) framgår att oberoende företag som tillhandahåller tjänster normalt eftersträvar att verksamheten ska generera vinst och Högsta förvaltningsdomstolen accepterade företagets vinstpåslag på 10 %. Skatteverket ansåg i första hand att det inte skulle utgå något vinstpåslag alls. Det framgår inte av rättsfallet att det gjorts någon utredning om huruvida ett lägre vinstpåslag varit armlängdsmässigt.

**RÅ84 1:83
Upjohn
Vinstpåslag**

Högsta förvaltningsdomstolen har även i ett tidigare avgörande prövat frågan om vinstpåslag på tjänsteprestationer mellan närstående företag (RÅ84 1:83). Upjohn AB ingick tillsammans med det läkemedelsproducerande belgiska bolaget Upjohn SA i en multinationell läkemedelskoncern. Enligt avtal mellan bolagen skulle det svenska bolaget bearbeta den svenska marknaden vad gällde marknadsföringen av det belgiska bolagets produkter. Som vederlag skulle Upjohn AB få årlig serviceersättning motsvarande kostnadstäckning. Skatteverket yrkade att det svenska bolaget med stöd av korrigeringsregeln skulle beskattas för ett beräknat vinstpåslag om 10 %.

Högsta förvaltningsdomstolen anförde att Upjohn AB:s tjänster var av väsentlig betydelse för det belgiska bolagets

försäljning i Sverige men att ersättningen till Upjohn AB å andra sidan utgjorde en väsentlig del av det belgiska företags omsättning här i landet. Domstolen tittade också på Upjohn AB:s aktiekapital och fann att kravet på räntabilitet var tillgodosett med ett tämligen ringa belopp. Att ett företag inte visar vinst av sin verksamhet behövde enligt domstolen i och för sig inte betyda att det fått för låg ersättning för sina produkter, utan kan sammanhålla med storleken av löner, konkurrensförhållanden eller andra utmärkande drag inom branschen. Skatteverket hade inte beaktat sådana omständigheter i målet. Sammanfattningsvis fann Högsta förvaltningsdomstolen att Skatteverket inte visat eller med tillräcklig grad av sannolikhet gjort troligt att Upjohn AB fått för låg ersättning för sina tjänster.

Skatteverkets kommentar

Skatteverket anser inte att rättsfallet ger någon större vägledning idag. Bevisbördan för att det varit en felaktig prissättning ligger på Skatteverket och i Upjohn AB lyckades verket inte uppfylla den. I normalfallet skulle ett oberoende företag inte tillhandahålla tjänster enbart mot kostnadstäckning utan vinstpåslag. Det kan dock inträffa att marknadsvärdet på tjänsterna inte är högre än kostnaderna att tillhandahålla dem (se riktlinjerna punkt 7.33–7.34). Högsta förvaltningsdomstolens jämförelse med det belgiska bolagets omsättning i Sverige eller Upjohn AB:s aktiekapital ligger knappast i linje med OECD:s riktlinjer idag. Upjohn AB tycks ha varit ett lågriskföretag och ett sådant bör i normalfallet redovisa en låg men stabil vinst (se avsnitt 53.12.1).

Omfakturerering

Med omfakturerering avses att ett bolag i utlandet satts in som ett mellanled för att samla upp vinstmedel genererade antingen genom fördyrade inköp från utlandet eller genom försäljning till underpris i utlandet. Det kan ibland ifrågasättas om det utförts några prestationer över huvudtaget i det utländska bolaget. I de fall någonting har utförts måste en bedömning göras av värdet på den utförda tjänsten. Jfr riktlinjerna punkt 7.36. Detta synsätt äger giltighet även när ett mellanled formellt har köpt och sålt varor.

**RÅ80 Aa 114
Kentruck**

I RÅ80 Aa 114 hade ett svenskt bolag (Kentruck AB) levererat truckar till en kund i USA. Bolaget hade fakturerat ett dotterbolag i Schweiz som, efter ett påslag på priset, fakturerade den amerikanska kunden. Med stöd av korrigeringsregeln höjdes det svenska bolagets inkomst med mellanskillnaden.

**RÅ79 Aa 121
Engströms**

I RÅ79 Aa 121 (Engströms Skinnvarufabrik AB) hade inköp skett via ett dotterbolag i Schweiz vars enda verksamhet bestod i att ta emot och betala fakturor från leverantörerna samt fakturera och ta emot betalning från moderbolaget. Det svenska moderbolagets inkomst justerades med mellanskillnaden med stöd av korrigeringsregeln. Det kan ibland vara oklart mot vilket skattesubjekt beskattningsåtgärden ska riktas. I målet fördes talan mot såväl det svenska moderbolaget som bolagets ägare. Högsta förvaltningsdomstolen eftertaxerade bolaget och inte ägarna eftersom det inte visats att ägarna genom uttag eller på annat sätt tillgodogjort sig någon del av de till det schweiziska dotterbolaget överförda beloppen.

**Kammarrätterna
Underlåten
utdebitering**

Utdebitering av koncerninterna tjänster kan ibland försvåras av att vissa länder inte accepterar den typen av kostnader eller att det finns valutarestriktioner som hindrar betalning för tjänsterna. Kammarrätten i Göteborg har prövat några fall där det svenska bolaget inte debiterat ut koncerninterna tjänster till utländska koncernbolag (KRNG 1998-06-09, mål nr 3763-1995, KRNG 2005-06-10, mål nr 8311-03 samt KRNG 2005-06-10, mål nr 7554-03). I samtliga mål fanns en fördelningsmodell och ett underlag för att fördela ut kostnaderna för koncerninterna tjänster. Koncernbolag i vissa länder hade emellertid inte fakturerats med hänvisning till legala hinder. Kammarrätten fann att även dessa koncernbolag haft nytta av tjänsterna och att den underlåtna debiteringen avvek från vad som skulle ha avtalats mellan oberoende parter.

**Kammarrätterna
Nedskrivning av
fordran**

Det bolag som var uppe till prövning 1998-06-09 ändrade senare sina rutiner och fakturerade samtliga dotterbolag som hade nytta av tjänsterna. Fordringarna skrevs omedelbart ned i de fall dotterbolagen inte kunde betala på grund av restriktioner. Kammarrätten i Göteborg fann att detta förfarande kunde jämföras med en underlåten debitering av koncerninterna tjänster eftersom bolaget inte förväntat sig att få betalt för de fakturerade tjänsterna. Korrigeringsregeln var därför tillämplig (KRNG 2010-04-09, mål nr 3192-09, 3194-09).

**Skatteverkets
kommentar**

Problemet med betalningshinder tas upp i OECD:s riktlinjer i punkt 1.75–1.77. OECD framhåller att det inte finns någon enkel lösning på problemet men att oberoende företag inte skulle genomföra transaktioner där betalning inte kan fås. I de fall det är svårt att fakturera ut koncerninterna tjänster på grund av myndighetsregleringar är det Skatteverkets erfarenhet att företagen ibland tar ut ersättning på annat sätt från närstående företag.

**Aktieägar-
kostnader**

Frågan om avdragsrätt för aktieägarkostnader i ett svenskt moderbolag får bedömas med hjälp av vanliga avdragsregler i IL och rättspraxis. Exempelvis medges avdrag för s.k. organisationsutgifter enligt 16 kap. 8 § IL. Vad som är en aktieägarkostnad som ska betalas av moderbolaget och vad som är en tjänst som är till nytta för andra koncernbolag kan dock medföra gränsdragningsproblem.

**Kammarrätterna
Byte av
redovisningsmetod**

Kammarrätten i Stockholm har funnit att byte av redovisningsmetod i syfte att anpassa hela koncernens redovisning till amerikanska redovisningsprinciper (US GAAP) i samband med det utländska moderbolagets börsnotering i USA varit en åtgärd som även kom det svenska bolaget tillgodo (KRNS 2009-02-25, mål nr 8416-07). Avdrag medgavs därför för de kostnader det svenska bolaget haft. Skatteverket överklagade till Högsta förvaltningsdomstolen men fick inte prövningstillstånd.

53.11 Avtal om kostnadsfördelning, CCA

53.11.1 OECD:s riktlinjer (kapitel VIII)

I riktlinjerna används begreppet Cost Contribution Arrangements, i fortsättningen förkortat CCA, för olika typer av överenskomelser om att dela på kostnader och risker. Ett annat ofta använt begrepp är Cost Sharing Agreements, CSA, vilket förekommer i amerikanskt regelverk. Eftersom CSA är mer reglerat än vad OECD:s riktlinjer är, kan man inte säga att begreppen är helt synonyma.

Riktlinjerna i kapitel VIII om CCA publicerades 1997. Den översyn som pågår inom OECD av kapitel VI (immateriella tillgångar) kan komma att medföra vissa följdändringar av kapitel VIII.

**Sammanfattning
av villkor
p. 8.40**

I slutet av kapitlet finns en sammanfattning av de villkor som ett CCA normalt bör uppfylla för att vara armlängdsmässigt.

- a. Som deltagare ingår bara företag som förväntas få ömsesidiga fördelar från själva CCA-aktiviteten direkt eller indirekt (och inte bara från att utföra hela eller delar av aktiviteten).
- b. Arten och omfattningen av varje deltagares ekonomiska rätt till resultatet av CCA-aktiviteten specificeras.
- c. Inga betalningar förutom bidrag, utjämnande betalningar och inträdesbetalningar görs för att få den ekonomiska

rätten till tillgångar, tjänster eller rättigheter som anskaffas genom ett CCA.

- d. De proportionella andelarna av bidragen bestäms på ett lämpligt sätt genom att använda en fördelningsmetod som avspeglar andelarna av den förväntade nyttan från arrangementet.
- e. Det ska vara möjligt att ändra utjämnande betalningar eller fördelningen av bidrag efter en rimlig tid för att avspegla förändringar i den förväntade nyttan.
- f. Erforderliga justeringar ska kunna göras vid deltagares inträde eller utträde och vid avslutandet av ett CCA.

**Allmän definition
m.m.
p. 8.3–8.4**

Ett CCA är en avtalsrättslig konstruktion, där två eller flera företag kommer överens om att dela på kostnader och risker för att utveckla, tillverka eller anskaffa tillgångar, tjänster eller rättigheter. I ett CCA motsvarar varje deltagares andel av de samlade bidragen denne deltagares andel av de samlade förväntade fördelarna. Varje deltagare kan utnyttja sin andel separat som faktisk ägare och inte som licenstagare, vilket innebär att denne inte betalar royalty eller annan ersättning till någon part för denna andel. Som en konsekvens av detta måste varje utomstående part erlagga en ersättning (t.ex. en royalty) för att utnyttja denne deltagares andel.

Visst resultat från ett CCA, t.ex. resultatet av forsknings- och utvecklingsarbete, är osäkert. För varje deltagare måste det dock finnas en förväntad nytta som denne eftersträvar. Varje deltagares andel av resultatet från ett CCA bör fastställas redan från början.

**Förhållandet till
andra kapitel
p. 8.5**

Kapitlen VI och VII i OECD:s riktlinjer innehåller vägledning för hur man bestämmer armlängdsmässig ersättning för koncerninterna överföringar av immateriella tillgångar respektive tjänster. Målsättningen med kapitel VIII är att ge ytterligare riktlinjer när resurser och kunnande slås samman och den mottagna ersättningen helt eller delvis består av förväntade ömsesidiga fördelar. Följaktligen kommer bestämmelserna i kapitlen VI och VII samt alla andra kapitel i riktlinjerna, att fortsätta att gälla i den utsträckning de är relevanta, t.ex. för att mäta bidraget till ett CCA.

**Olika typer
av CCA
p. 8.6–8.7**

Den kanske vanligaste formen av CCA är ett arrangemang för gemensam utveckling av en immateriell tillgång där varje deltagare får en andel av rättigheterna i den utvecklade tillgången. I ett sådant CCA får varje deltagare separata rättigheter att

utnyttja den immateriella tillgången, t.ex. inom specifika geografiska områden eller användningsområden. Man kan alltså säga att en deltagare använder den immateriella tillgången för sina egna ändamål och inte gemensamt med de andra deltagarna. Det formella ägandet kan vara utformat på olika sätt, men ekonomiskt sett är alla deltagarna ägare. Det behövs alltså ingen royaltybetalning eller annan ersättning för användningen av den immateriella tillgången om de olika bidragen står i rätt proportion till varandra.

Även om CCA avseende forskning och utveckling sannolikt är vanligast kan det förekomma CCA för varje form av gemensam finansiering eller kostnads- och riskdelning för att utveckla eller förvärva tillgångar eller för att erhålla tjänster. Exempelvis kan företag besluta att slå samman resurser för att förvärva centraliserade ledningstjänster eller för att utveckla reklamkampanjer som är gemensamma för deltagarnas marknader.

**Deltagare
i CCA m.m.
p. 8.8–8.12**

För att villkoren i ett CCA ska vara armlängdsmässiga fordras att deltagarnas bidrag motsvarar vad oberoende företag hade gått med på att bidra med under jämförbara förhållanden och med hänsyn till de fördelar dessa kunde förvänta sig uppnå.

Ett CCA utmärks av att det som deltagarna vill uppnå genom sina bidrag till CCA-aktiviteten består av de fördelar som var och en av dem förväntar sig från sammanslagningen av resurser och kunskande. Här skiljer sig således ett CCA från vanliga koncerninterna överföringar av immateriella tillgångar eller tjänster.

För att tillämpa armlängdsprincipen på ett CCA är det nödvändigt att fastställa att alla deltagare i ett CCA förväntar sig att få en fördel av det, beräkna varje deltagares bidrag till den gemensamma aktiviteten (vare sig detta sker i form av kontanta medel eller i natura) samt att fastställa om fördelningen av bidragen till CCA-aktiviteten (med justering för eventuella utjämnande betalningar mellan deltagarna) är korrekt.

Eftersom varje deltagares förväntade nytta är utmärkande för ett CCA bör en part inte anses vara deltagare om denne inte har en rimlig förväntan om att få någon fördel från själva CCA-aktiviteten (och inte bara från att utföra hela eller delar av denna aktivitet). En deltagare ska vara tilldelad en andel i de tillgångar eller tjänster som är syftet med CCA-aktiviteten, och ha en rimlig förväntan om att direkt eller indirekt kunna utnyttja tilldelad andel.

Deltagarna i ett CCA kan besluta att hela eller delar av den aktuella aktiviteten ska utföras av ett separat företag som inte är deltagare enligt dessa villkor. I ett sådant fall är det fråga om uppdragsforskning eller kontraktstillverkning som utförs för CCA-deltagarna, vilken ska ersättas enligt de allmänna principerna i kapitel I, med beaktande av vilka funktioner som utförs, vilka tillgångar som används, vilka risker som bärs samt även de speciella överväganden som finns avseende tjänster i kapitel VII.

**Deltagarnas
bidrag
p. 8.13–8.17**

Varje deltagares andel av de totala bidragen måste stå i överensstämmelse med deltagarens andel av de samlade fördelarna för att uppfylla armlängdsprincipen. Det är därför nödvändigt att mäta värdet av eller beloppet för varje deltagares bidrag. När man fastställer värdet av varje deltagares bidrag ska vägledningen i kapitlen I–VII i riktlinjerna följas.

Det finns ingen konkret lösning för alla situationer utan frågan om vad som är armlängdsmässiga bidrag måste lösas från fall till fall. OECD:s medlemsländer har erfarenhet från såväl användning av kostnader, som användning av marknadspriser för att mäta värdet av bidrag. Det är sannolikt inte enkelt att fastställa värdet av varje deltagares bidrag utom i de fall där bidragen uteslutande sker i form av kontanta medel, t.ex. där aktiviteten utförs av en utomstående tjänsteleverantör och kostnaderna för detta finansieras gemensamt av alla deltagare.

Det är viktigt att deltagarnas samtliga bidrag till CCA-aktiviteten identifieras, även sådana tillgångar eller tjänster som används delvis i CCA-aktiviteten och delvis i deltagarens egen verksamhet. Används t.ex. en deltagares byggnader eller maskiner i såväl CCA-aktiviteten som i deltagarens egen verksamhet måste en uppdelning göras. Detsamma gäller om en deltagare utför administrativa eller andra tjänster åt såväl CCA-aktiviteten som i den egna verksamheten.

**Utjämnande
betalningar
p. 8.18–8.25**

För att möjliggöra justeringar av deltagarnas bidragsandelar så att dessa står i överensstämmelse med de förväntade fördelarna kan utjämnande betalningar (balancing payment) behöva göras. En utjämnande betalning ökar värdet på betalarens bidrag och minskar värdet på betalningsmottagarens bidrag med samma belopp. En utjämnande betalning bör skattemässigt ses som en tillkommande kostnad för betalaren och som en reducerad kostnad för betalningsmottagaren och normalt inte som en royalty.

**Korrekt
fördelning
p. 8.19–8.22**

Det finns ingen allmän regel som kan användas för att bedöma om en deltagares bidrag står i överensstämmelse med dennes andel av de förväntade fördelarna. För att bedöma deltagarnas andelar av förväntade fördelar används ofta i praktiken olika fördelningsnycklar. Till den del fördelarna förväntas uppstå i framtiden måste bedömningen baseras på prognoser. I sådana fall kan det vara lämpligt att se till att justeringar kan göras för att avspegla förändringar av relevanta omständigheter.

Vilken fördelningsnyckel som är mest relevant för ett CCA kan också förändras över tiden. Ett tillvägagångssätt kan vara att använda mer än en fördelningsnyckel för att fördela kostnaderna mellan deltagarna.

**Skattemässig
behandling
p. 8.23–8.30**

En deltagares bidrag till ett CCA bör behandlas enligt de allmänna reglerna i det skattesystem som deltagaren omfattas av på samma sätt som om motsvarande aktivitet (t.ex. forskning och utveckling) hade utförts utan att ett CCA hade förelegat.

Ett CCA är förenligt med armlängdsprincipen om varje deltagares bidrag står i överensstämmelse med de förväntade fördelarna. Om så inte är fallet är den fördel som minst en av deltagarna får för sitt bidrag för låg, medan den fördel som minst en annan deltagare får för sitt bidrag är för hög i förhållande till vad oberoende företag skulle ha fått. Oftast krävs då en justering av nettobidraget i form av att en utjämnande betalning beräknas. En sådan justering kan företas av skattemyndigheten under vissa omständigheter. I vissa fall kan skattemyndigheten helt eller delvis bortse från påstådda villkor om det är en betydande avvikelse mellan andelen bidrag i förhållande till förväntade fördelar. Om omständigheter antyder missbruk av reglerna kan skattemyndigheten helt bortse från att ett CCA skulle föreligga.

**Inträde/utträde
p. 8.31–8.39**

Speciella problem uppkommer då en ny part träder in eller någon vill lämna ett CCA. En oberoende part skulle ha krävt att en nytilkommen deltagare skulle ha betalat för de resultat av verksamheten som uppkommit före inträdet, varför samma princip bör gälla vid koncerninterna arrangemang (buy-in/buy-out payment). Beloppet för en inträdesbetalning ska fastställas utifrån det armlängdsmässiga värdet på de rättigheter som den nye deltagaren får, med beaktande av dennes andel av de samlade förväntade fördelarna. Liknande frågor uppkommer när en deltagare lämnar ett CCA. Om en deltagare som träder ut avhänder sig sitt ägarintresse till andra deltagare bör ersättning utgå enligt armlängdsprincipen.

När en deltagare träder in eller ut kan det vara nödvändigt att justera den proportionella fördelningen av bidragen eftersom antalet deltagare ändras.

När ett CCA avslutas kräver armlängdsprincipen att varje deltagare får en andel i resultatet av CCA-aktiviteten som motsvarar deltagarens proportionella andel av bidragen till CCA-aktiviteten. Alternativt kan en deltagare bli armlängdsmässigt kompenserad av en eller flera deltagare för att överge sin andel av resultatet av CCA-aktiviteten.

**Dokumentation
p. 8.41–8.43**

Sist i kapitlet lämnas viss kompletterande vägledning för vilken dokumentation och information som kan vara relevant och användbar, dels vad gäller de initiala villkoren, dels vad gäller existerande CCA.

53.11.2 EU Joint Transfer Pricing Forum

Under 2012 fokuserar EU Joint Transfer Pricing Forum (JTPF) sitt arbete på CCA. Avsikten är att publicera en rapport om en gemensam syn på olika frågor som rör den praktiska tillämpningen av CCA. Arbetet har begränsats till CCA som avser tjänster för att inte störa OECD:s arbete med immateriella tillgångar.

53.11.3 Avtal om kostnadsfördelning i svensk rätt

Frågor om avtal om kostnadsfördelning, CCA, har inte varit föremål för prövning i Högsta förvaltningsdomstolen eller i kammarrätt.

53.12 Omstruktureringar

53.12.1 Inledning

Inom området internprissättning definieras en omstrukturering som ett koncernbolags gränsöverskridande överföring av funktioner, tillgångar eller risker.

Sedan mitten av 1990-talet innebär de flesta omstruktureringar att en mer centraliserad affärsmodell införs i intressegemenskapen.

I den traditionella affärsmodellen verkar koncernbolagen som självständiga distributörer och tillverkare på sin lokala marknad. De köper själva in material från egna leverantörer och äger detta material under hela tillverkningsprocessen liksom de äger de färdiga produkterna under lagerhållningen. Därefter säljs produkterna till företagets egna kunder. Distributören och till-

verkaren äger själv de immateriella tillgångar denne använder. En sådan här självständigt verkande distributör och tillverkare brukar kallas fullfjädrad eller fullskalig (full-fledged). Moderbolaget inom koncernen har en begränsad roll gentemot koncernbolagen och tillhandahåller kanske vissa koncerninterna tjänster.

Principal/Service provider

Den traditionella affärsmodellen har börjat överges alltmer och ersatts av en mer centraliserad modell där ett koncernbolag fungerar som så kallad principal och övriga bolag inom koncernen som så kallade service providers. De sistnämnda utför vissa begränsade tjänster såsom kontraktstillverkning eller kontraktsforskning med principalen som enda kund. En service provider tar låga risker och ska därför få en låg men stabil ersättning för utförda tjänster. Principalen å sin sida äger de väsentliga immateriella tillgångarna och tar högre risker, och ska därför ta större del av koncernens totala vinst eller förlust. I stället för ordet principal används ibland entreprenör (på engelska entrepreneur).

En omstrukturering medför ofta att möjligheten att göra vinst, vinstpotentialen, flyttas mellan koncernbolag i olika länder. Då en fullfjädrad tillverkare och distributör omvandlas till kontraktstillverkare och lågriskdistributör minskar dennes möjligheter till att göra större vinster. Vinstpotentialen övergår till principalen.

Koncerner har rätt att själva bestämma hur de vill organisera sin verksamhet. Den relevanta internprissättningsfrågan är om de villkor som avtalats i samband med omstruktureringen avviker från villkor som skulle ha avtalats mellan oberoende företag.

Bedömningen ska utgå från de inblandade enskilda företagen och deras förutsättningar och realistiska alternativ till omstruktureringen, inte från ett koncernperspektiv.

OECD har i juli 2010 publicerat ett nytt kapitel IX i riktlinjerna som behandlar omstruktureringar. Kapitlet är efter en kortare inledning uppdelat i fyra olika delar. De behandlar i tur och ordning speciella överväganden beträffande risker, armlängdsmässig kompensation för själva omstruktureringen, ersättning vid närstående transaktioner efter en omstrukturering och erkännande av de faktiskt företagna transaktionerna.

I den fortsatta redogörelsen kommer det av OECD använda uttrycket "transfer" att översättas med överföring. Uttrycket "överföring" innefattar här såväl överlåtelse som upplåtelse

och såväl överföring mot ersättning som överföring som skett utan att någon ekonomisk kompensation utgetts. De av OECD använda uttrycken ”transferor” respektive ”transferee” översätts här med ”överlåtare” respektive ”mottagare”.

53.12.2 OECD:s riktlinjer (kapitel IX)

53.12.2.1 Inledning

En omstrukturering definieras i punkt 9.1 som ett koncernbolags gränsöverskridande överföring av funktioner, tillgångar eller risker. Vanligen innebär detta en intern omfördelning av funktioner, tillgångar och risker inom en multinationell koncern, men förhållandet till utomstående företag som leverantörer och kunder kan också vara anledning till omstruktureringen eller påverkas av denna.

Tre typexempel på omstruktureringar är:

- omvandling av fullfjädrade distributörer till lågrisk-distributörer eller kommissionärer som utför tjänster åt ett utländskt närstående företag som verkar som principal,
- omvandling av fullfjädrade tillverkare till kontraktstillverkare eller legotillverkare som utför tjänster åt ett utländskt närstående företag som verkar som principal,
- överföring av immateriella tillgångar till ett företag inom koncernen som kommer att stå som ägare till koncernens väsentliga immateriella tillgångar.

Armlängdsprincipen och kapitel IX tillämpas emellertid på samma sätt oavsett om omstruktureringen lett till en mer eller mindre centraliserad affärsmodell.

En omstrukturering medför ofta att vinster omfördelas mellan bolagen i koncernen, antingen omedelbart eller över ett par år. Ett viktigt syfte med kapitel IX är att ge vägledning till i vilken omfattning en sådan omfördelning av vinster är förenlig med armlängdsprincipen och mer allmänt hur armlängdsprincipen tillämpas vid omstruktureringar.

Kapitel IX utgår ifrån förutsättningen att armlängdsprincipen och OECD:s riktlinjer ska tillämpas på samma sätt beträffande en omstrukturering och transaktioner efter en omstrukturering som beträffande transaktioner som var organiserade på ett likartat sätt från början. Den relevanta frågeställningen är om det avtalats villkor i samband med omstruktureringen som avviker från de villkor som skulle ha avtalats mellan oberoende företag.

53.12.2.2 Särskilda överväganden beträffande risker

Risker är av avgörande betydelse vid omstruktureringar. En undersökning av riskfördelningen mellan närstående företag är en nödvändig del av funktionsanalysen. Övertagande av risker ska medföra ökad möjlighet att göra vinst, ökad vinstpotential. Det är därför viktigt att klargöra dels vilken part som bär vilken risk, dels vilken betydelse varje risk har.

Avtalsvillkor p. 9.11–9.12

Utgångspunkten för en undersökning av riskfördelningen är alltid avtalsvillkoren mellan parterna, då dessa vanligen definierar hur riskerna ska fördelas. I avsaknad av skriftliga avtal kan korrespondens mellan parterna användas för att undersöka vilken part som bär vilken risk. För det fall att det inte finns något skrivet om transaktionen får man utgå från parternas beteende och från hur oberoende parter normalt hade agerat i motsvarande situation.

Även om det finns ett skriftligt avtal kan skattemyndigheten bortse från de avtalade villkoren om riskfördelning om dessa inte överensstämmer med den ekonomiska innebörden av transaktionen, jfr punkt 1.47–1.53. Vid sidan av avtalsvillkoren bör därför även följande undersökas:

- om intresseföretagens beteende överensstämmer med den riskfördelning som följer av avtalet,
- om riskfördelningen i den närstående transaktionen är armlängdsmässig,
- vilka konsekvenserna av riskfördelningen är.

Parternas beteende p. 9.13–9.16

I transaktioner mellan oberoende företag säkerställer parternas motsatta intressen att de avtalade villkoren normalt följs. Avtalsvillkor ignoreras eller ändras enbart om det ligger i båda parternas intresse. Mellan företag i intressegemenskap kan dessa motstående intressen saknas och det är därför viktigt att undersöka om parternas beteende överensstämmer med villkoren i avtalet eller om parternas beteende antyder att avtalsvillkoren inte har följts eller inte speglar den verkliga innebörden. I sådana fall fordras ytterligare analys för att bestämma de verkliga villkoren för transaktionen. Parternas beteende utgör i allmänhet det bästa beviset för hur riskerna är fördelade.

**Är
riskfördelningen
armlängdsmässig?
p. 9.18–9.21**

Om oberoende parter i en jämförbar transaktion har avtalat om en riskfördelning, kan denna avgöra om även den närstående transaktionens riskfördelning är armlängdsmässig. En sådan jämförbar transaktion kan finnas mellan en av parterna och en extern part eller mellan två oberoende parter.

Även om jämförbara transaktioner mellan oberoende parter saknas innebär det inte att den närstående transaktionen automatiskt inte är armlängdsmässig. Däremot blir det då nödvändigt att avgöra om riskfördelningen är sådan som skulle kunna ha avtalats mellan oberoende parter under liknande omständigheter.

En relevant, om än inte avgörande, faktor som kan beaktas vid en sådan bedömning är vilken part eller vilka parter som har störst kontroll över risken. Om den part som bär risken har minst kontroll över denna kan skattemyndigheten komma fram till att riskfördelningen inte är armlängdsmässig.

En annan relevant faktor som kan beaktas vid avgörandet om riskfördelningen i den närstående transaktionen skulle kunna ha avtalats mellan oberoende parter, är vilken part eller vilka parter som har finansiell kapacitet att bära risken.

En bedömning att riskfördelningen i en närstående transaktion inte är armlängdsmässig måste göras med stor försiktighet och baseras på fakta och omständigheter i varje enskilt fall.

**Kontroll över risk
p. 1.49 och 9.22–
9.28**

Med begreppet ”kontroll” avses här dels kapacitet att fatta beslut att ta en risk, dels kapacitet att fatta beslut om hanterande av risken; internt eller genom att använda en extern part. Detta kräver att företaget har personer, anställda eller ledningspersoner, som har befogenhet att utföra dessa kontrollfunktioner och som också faktiskt utför dem. En risk överflyttas inte enbart genom att ett företag outsourcar den dagliga hanteringen till t.ex. en service provider, så länge företaget äger rätt att avsluta avtalet med service providern, rätt att besluta om vilka tjänster service providern ska utföra och hur mycket utförandet av tjänsterna får kosta. Företaget måste således ha förmåga att utvärdera utfallet av den externa partens arbete.

Det finns risker som inte någon av parterna i transaktionen har kontroll över. Det kan t.ex. vara risker förknippade med världsökonomi eller med politik, men också risker förknippade med konkurrens eller tillgång till råvaror eller arbetskraft.

**Finansiell
kapacitet
p. 9.29–9.32**

Om en risk enligt avtal ska bäras av en part som, vid den tidpunkt då avtalet ingås, inte har finansiell kapacitet att bära risken kan tvivel uppstå kring om ett sådant avtal om riskfördelning skulle ha ingåtts mellan oberoende parter. Detta innebär inte att den part som bär risken måste ha finansiell kapacitet att själv bära alla konsekvenser om risken skulle inträffa. Det är tillräckligt om den part som bär risken har kapacitet att skydda sig själv från dessa konsekvenser.

Risk ska inte automatiskt fördelas till den part som har störst finansiell kapacitet.

**Justering av risk
p. 9.34–9.38**

I punkterna 9.34–9.38 i riktlinjerna finns ett exempel på hur skattemyndigheten kan resonera i en utredning av riskfördelningen mellan två företag i intressegemenskap.

I det fall skattemyndigheten kommer fram till att en avtalad fördelning av en risk inte är förenlig med armlängdsprincipen ska skattemyndigheten i första hand försöka nå fram till en rimlig lösning genom en prisjustering. Vid de sällsynta fall där en rimlig lösning inte kan uppnås genom en prisjustering kan skattemyndigheten ändra konsekvenserna av riskfördelningen med ledning av punkterna 1.47–1.50 i riktlinjerna om fördelningen av denna risk är en av jämförelsefaktorer som påverkar den undersökta närstående transaktionen. Anta t.ex. att en tillverkare enligt avtal är förpliktad att köpa tillbaka varor som närstående distributörer inte lyckas sälja, och att skattemyndigheten genom utredning kommer fram till att det inte är armlängdsmässigt att bära en sådan återköpsrisk. Skattemyndigheten ska då i första hand göra en prisjustering. I de fall detta inte är möjligt får skattemyndigheten bortse från den avtalade riskfördelningen.

**Konsekvenser av
riskfördelning
p. 9.39–9.40**

Den part som bär risken kommer normalt att bära kostnaderna för att hantera risken eller för att undvika risken, t.ex. genom försäkringar. Denne part kommer också att bära kostnaderna om risken inträffar. För detta kompenseras parten vanligen genom en högre förväntad avkastning.

En omfördelning av risker kan således få både positiva och negativa konsekvenser för parterna.

**Ekonomisk
betydelse
p. 9.41–9.43**

En viktig fråga att avgöra är om en risk är ekonomiskt betydelsefull, det vill säga om det med risken följer en betydande vinstpotential. Är detta fallet kan en överföring av risken förklara att även vinstpotentialen överförs. Betydelsen av en risk beror på dess storlek, sannolikheten för att den

**Risk styr val av
prismetod
p. 9.44–9.46**

kommer att inträffa, dess förutsägbarhet och möjligheterna att mildra konsekvenserna om risken inträffar. Om en risk anses ekonomiskt obetydlig medför den normalt endast låg vinstpotential och en överföring av en sådan obetydlig risk kan inte förklara en större minskning i vinstpotentialen hos det företag som tidigare burit risken.

Vid val av prismetod ska den metod väljas som är den mest lämpliga i varje enskilt fall. Valet av prismetod ska speciellt styras av riskfördelningen eftersom riskfördelning är en viktig del av funktionsanalysen av transaktionen. Således är det den låga eller höga risken i en verksamhet som ska styra valet av prismetod, inte prismetoden som ska avgöra om en verksamhet har låg eller hög risk.

53.12.2.3 Kompensation för själva omstruktureringen

En omstrukturering kan medföra gränsöverskridande överföringar av något av värde, t.ex. immateriella tillgångar. En omstrukturering kan också innebära att existerande avtalsförhållanden avslutas eller omförhandlas. Den avgörande internprissättningsfrågan är om det i samband med någon av dessa situationer avtalas villkor som inte skulle ha ingåtts mellan oberoende parter.

**Förstå om-
struktureringen
p. 9.50–9.52**

För att fastställa om avtalade villkor är armlängdsmässiga görs en jämförbarhetsanalys, se avsnitt 53.8. Genom denna undersöks vilka funktioner parterna haft, vilka tillgångar parterna ägt och vilka risker parterna burit. Likaså undersöks avtalsvillkoren, de ekonomiska förhållandena och affärsstrategierna. Vidare undersöks om det finns transaktioner mellan oberoende parter som är jämförbara med den närstående transaktionen. Den närstående transaktionen kan dock vara armlängdsmässig även om man inte hittar några jämförbara transaktioner mellan oberoende parter. Kan man inte hitta några jämförbara transaktioner mellan oberoende parter bör man undersöka om oberoende parter hade kunnat avtala om sådana villkor som avtalats i den närstående transaktionen genom att identifiera:

- transaktionerna i samband med omstruktureringen samt funktioner, risker och tillgångar före och efter omstruktureringen,
- de affärsrättsliga skälen och den förväntade nyttan av omstruktureringen, inklusive synergieffekter,
- de realistiska alternativen för parterna.

Identifiera transaktioner i samband med omstruktureringen
p. 9.53–9.56

För att bestämma armlängdsmässig ersättning för en omstrukturering och vilket företag inom en intressegemenskap som ska utge sådan ersättning, är det viktigt att identifiera transaktionerna mellan det företag som omstrukturerats och ett eller flera andra företag i intressegemenskapen. Genom analysen identifieras funktioner, tillgångar och risker före och efter omstruktureringen. Det kan vara viktigt att utvärdera vilka rättigheter och skyldigheter det företag som omstrukturerats burit före omstruktureringen, och hur dessa förändrats till följd av omstruktureringen.

Utvärderingen ska baseras på kravet att de rättigheter och skyldigheter som det omstrukturerade företaget bär eller bar återspeglar förhållandena mellan oberoende företag. Ett omstrukturerat företag kan vid tidpunkten för omstruktureringen t.ex. vara juridiskt bundet av ett korttidsavtal, medan det faktiska beteendet hos företaget åren eller decennierna före omstruktureringen tyder på ett avtal över längre tid, vilket då medför större rättigheter än det juridiska avtalet ger.

För det fall man inte kan hitta en jämförbar transaktion mellan oberoende parter, kan det bli nödvändigt att bestämma vilka rättigheter och skyldigheter som skulle ha förelegat mellan två parter som hade agerat på armlängds avstånd. I en sådan situation ska eftersyn undvikas.

Affärsmässiga skäl och förväntad nytta
p. 9.57–9.58

Det finns många orsaker till att företag i intressegemenskap genomför omstruktureringar, exempelvis konkurrensen i en globaliserad ekonomi, möjligheter till besparingar, behovet av specialisering och behovet att öka effektiviteten. Koncerner som genomför omstruktureringar i syfte att uppnå synergieffekter bör dokumentera dessa.

Det faktum att en omstrukturering genomförs på grund av en önskan att uppnå synergieffekter innebär inte nödvändigtvis att vinsterna i intressegemenskapen ökar efter omstruktureringen. Omstruktureringen kanske behövs för att kunna kvarstanna på samma nivå som tidigare eller för att kunna behålla konkurrenskraften. Det är också möjligt att syftet att uppnå synergieffekter inte uppnås.

Realistiska alternativ
p. 9.59–9.64

Tillämpning av armlängdsprincipen bygger på uppfattningen att oberoende företag, vid bedömningen av villkoren för en möjlig transaktion, jämför transaktionen med andra realistiska alternativ som är tillgängliga för dem. Oberoende företag genomför bara en transaktion om de inte ser något annat alternativ som är klart mer attraktivt. Med andra ord, oberoende

företag genomför bara en transaktion om denna inte försätter dem i en sämre situation än det nästbästa alternativet.

Vid bedömningen av om villkoren i den närstående transaktionen (speciellt prissättningen) skulle vara acceptabla för ett oberoende företag ska hänsyn därför tas till tillgängliga realistiska alternativ till transaktionen. Om ett mer vinstgivande alternativ skulle kunna ha valts, men den ekonomiska innebörden av transaktionen inte avviker från dess form och omständigheterna inte är ekonomiskt irrationella, blir transaktionen inte underkänd i sig. Däremot kan ersättningen i den närstående transaktionen justeras med hänsyn till de vinster som skulle kunna ha uppnåtts genom det realistiska alternativet.

Armlängdsprincipen kräver en bedömning av avtalade villkor på nivån för respektive företag. Det faktum att en omfördelning av funktioner, risker eller tillgångar kan vara motiverad av affärsmässiga skäl på koncernnivå för att t.ex. kunna uppnå synergieffekter, besvarar inte frågan om omstruktureringen är armlängdsmässig för de inblandade företagen.

**Vinstpotential
p. 9.65–9.73**

Ett oberoende företag får inte nödvändigtvis kompensation när en förändring av dess affärsförhållanden resulterar i en reducering av dess vinstpotential eller förväntade framtida vinster. Armlängdsprincipen kräver inte kompensation för enbart en minskning av ett företags förväntade vinst. Vid tillämpning av armlängdsprincipen vid omstruktureringar är frågan om det skett en överföring av något av värde (rättigheter eller andra tillgångar) eller ett avslutande eller en väsentlig förändring av existerande avtalsförhållanden. Är detta fallet är nästa fråga om denna överföring, avslutande eller förändring skulle ha blivit kompenserad mellan oberoende företag under jämförbara förhållanden.

**Överföring av
något av värde
– materiella
tillgångar
p. 9.75–9.79**

Omstruktureringar kan medföra överföring av materiella tillgångar från ett omstrukturerat företag till ett utländskt företag i samma intressegemenskap. Vid en övergång från en affärsmodell till en annan är det vanligt att lagertillgångar i form av råvaror eller färdiga produkter överförs från en tidigare fullfjädrad tillverkare eller distributör till dess nye principal. Frågan är hur sådana materiella tillgångar ska värderas enligt armlängdsprincipen.

- En möjlighet kan vara att bestämma armlängdspriset för råvaror och färdiga produkter med hänvisning till jämförbara priser mellan oberoende företag, i den utsträckning villkoren för transaktionen mellan oberoende företag är

jämförbara med villkoren för den transaktion som äger rum under omstruktureringen.

- En annan möjlighet kan vara att bestämma priset för färdiga produkter som återförsäljningspriset till kund minus en armlängdsmässig ersättning för marknadsförings-, försäljnings- och distributionsfunktioner som återstår att utföra.
- Ytterligare en möjlighet kan vara att utgå från tillverkningskostnaderna och lägga till ett armlängdsmässigt vinstpåslag för att ersätta tillverkaren för utförda funktioner, använda tillgångar och burna risker i samband med lagertillgångarna. Det finns emellertid fall där marknadsvärdet av lagertillgångarna är för lågt för att ett vinstpåslag ska kunna läggas på.

**Överföring av
något av värde
– immateriella
tillgångar
p. 9.80–9.81**

Överföring av immateriella tillgångar väcker svåra frågor både beträffande identifieringen av de överförda tillgångarna och värderingen av dessa. Identifieringen kan vara svår eftersom alla värdefulla immateriella tillgångar inte är legalt skyddade och registrerade eller återfinns i räkenskaperna. Immateriella tillgångar av betydelse kan bestå av rättigheter att utnyttja industriella tillgångar som patent, varumärken, varunamn, designer eller modeller, liksom upphovsrätter till litterärt, artistiskt eller vetenskapligt arbete (inklusive mjukvaror, software) eller till intellektuell egendom som know-how och affärshemligheter. Immateriella tillgångar av betydelse kan också bestå av kundlistor, distributionskanaler, unika namn, symboler eller bilder. En viktig del av analysen av en omstrukturering är att identifiera de betydande immateriella tillgångar som överförts (om några), om oberoende parter skulle ha ersatt denna överföring, och i så fall det armlängdsmässiga värdet av tillgångarna.

Vid bestämmande av ett armlängdsmässigt pris för en överföring av immateriella tillgångar ska hänsyn tas till både överlåtarens och mottagarens perspektiv (se punkt 6.14 i riktlinjerna och avsnitt 53.9.2.3). Priset påverkas av flera faktorer såsom de förväntade fördelarna från exploateringen av den immateriella egendomen, tillgångarnas natur och de restriktioner som kan vara sammankopplade med dem (restriktioner i det sätt tillgången kan utnyttjas eller exploateras, geografiska restriktioner, tidsgränser), omfattningen och återstående varaktighet av det legala skyddet (om något), och särskilda bestämmelser som kan höra till tillgången. Värdering av immateriella tillgångar kan vara komplicerad och osäker. Väg-

**Centralisering
av immateriella
tillgångar
p. 9.82–9.86**

ledningen om immateriella tillgångar och om CCA som återfinns i kapitel VI och VIII kan vara tillämpliga vid omstruktureringar (se avsnitt 53.9 och 53.11).

Omstruktureringar medför ibland överföring av immateriella tillgångar till ett utländskt koncernbolag som fungerar som principal eller som central ägare av immateriella tillgångar. Ibland fortsätter överlåtaren att använda tillgångarna som t.ex. licenstagare eller service provider.

Armlängdsprincipen kräver en utvärdering av avtalade villkor mellan koncernföretagen på företagsnivå för varje företag. Det faktum att centraliseringen av immateriella tillgångar kan vara motiverad av sunda affärsmässiga skäl på koncernnivå besvarar inte frågan om överlåtelsen är armlängdsmässig från överlåtarens och mottagarens perspektiv.

När omstruktureringen innebär att överlåtaren kommer att fortsätta utnyttja den överförda tillgången även efter omstruktureringen, ska affärsförhållandena mellan parterna undersökas i sin helhet för att bestämma om transaktionerna är armlängdsmässiga. Om ett oberoende företag skulle överlåta en tillgång som företaget har för avsikt att fortsätta använda, skulle det vara klokt att träffa överenskommelse om den framtida användningen (t.ex. genom ett licensavtal) i samband med överenskommelsen om villkoren för överlåtelsen. I själva verket finns det oftast ett samband mellan bestämmandet av en armlängdsmässig kompensation för överföringen av den immateriella tillgången, bestämmandet av en armlängdsmässig ersättning för t.ex. licensavgifter som överlåtaren betalar för att fortsätta utnyttja tillgången efter omstruktureringen och den förväntade framtida nyttan av tillgången för överlåtaren.

**Osäkert värde
av immateriella
tillgångar
p. 9.87–9.88**

Svårigheter kan uppkomma vid en omstrukturering där immateriella tillgångar överläts vid en tidpunkt när dessa ännu inte har ett fastställt värde, speciellt när det är en betydande skillnad mellan den nivå för förväntade framtida vinster som beräknades vid värderingen vid tidpunkten för försäljningen och de faktiska vinster som mottagaren fått genom att nyttja de förvärvade tillgångarna. När värdering av immateriella tillgångar vid tidpunkten för transaktionen är högst osäker, är frågan hur det armlängdsmässiga priset ska bestämmas. Frågan ska lösas, både av företag och av skattemyndigheter, genom hänvisning till vad oberoende företag skulle ha gjort under jämförbara förhållanden för att ta hänsyn till osäkerheten vid

prissättningen av transaktionen. Se punkt 6.28–6.35 i riktlinjerna och exemplen i Annex till kapitel VI. Se också avsnitt 53.9.2.3.

Huvudfrågan är att bestämma om parter på armlängds avstånd hade avtalat om prisjusteringsklausul eller om skillnaden i värde var så grundläggande att den skulle ha lett till en omförhandling. Där detta är fallet, är skattemyndigheten berättigad att bestämma det armlängdsmässiga priset för överlåtelsen av den immateriella tillgången baserat på den prisjusteringsklausul eller omförhandling som skulle ha avtalats eller ägt rum mellan oberoende parter. I andra fall, där det inte finns anledning att anta att värdet var så osäkert att parter på armlängds avstånd skulle ha avtalat om en prisjusteringsklausul eller skulle ha omförhandlat avtalsvillkoren, finns det ingen anledning för skattemyndigheten att göra en sådan justering, eftersom detta skulle innebära en olämplig eftersyn. Blotta osäkerheten vid tidpunkten för transaktionen ska inte kräva justering i efterhand utan beaktande av vad oberoende parter hade gjort eller kommit överens om.

Lokala immateriella tillgångar
p. 9.89–9.90

När ett fullfjädrat företag omvandlas till lågriskföretag uppkommer frågan om omvandlingen medför överföring av värdefulla lokala immateriella tillgångar såsom kundlistor till ett företag i intressegemenskap, eller om sådana tillgångar kvarstannar hos företaget även efter omvandlingen.

Speciellt vid omvandling av en fullfjädrad distributör till lågriskdistributör eller kommissionär kan det vara viktigt att undersöka om distributören har utvecklat lokala immateriella tillgångar under åren före omstruktureringen och, om så är fallet, vad dessa tillgångar består av, vilket värde de har och om dessa överlåtits till ett intresseföretag. Finns sådana tillgångar och har dessa överlåtits till ett intresseföretag ska man bestämma om och hur överlåtelsen hade kompenserats mellan oberoende företag. Å andra sidan, när sådana lokala immateriella tillgångar finns kvar i det omstrukturerade företaget, ska dessa tillgångar beaktas vid funktionsanalysen av aktiviteterna efter omstruktureringen. De kan påverka valet av och tillämpningen av mest lämpliga prismetod för närstående transaktioner efter omstruktureringen, eller kan ersättas separat genom t.ex. royaltybetalningar under tillgångarnas livstid.

Avtalsrättigheter
p. 9.91–9.92

Avtalsrättigheter kan vara värdefulla immateriella tillgångar. När värdefulla avtalsrättigheter överläts (eller överlämnas) mellan intresseföretag, ska de ersättas armlängdsmässigt, med beaktande av både överlåtarens och mottagarens perspektiv.

Anta att ett företag A har värdefulla långtidsavtal med oberoende kunder. Anta att A frivilligt avslutar dessa avtal vid en tidpunkt då kunderna är förpliktigade att ingå liknande avtal med företag B som företag A är i intressegemenskap med. Som en konsekvens tillhör härefter avtalsrättigheterna med tillhörande vinstpotential nu i stället företag B. Om situationen är den att B endast kunde få avtal med kunderna om A övergav sina rättigheter till förmån för B, och att A endast avslutade sina avtal med kunderna i vetskap om att dessa var bundna att sluta liknande avtal med B, kan detta i allt väsentligt innebära en överföring av värdefulla avtalsrättigheter från A till B som måste ersättas armlängdsmässigt.

**Överföring av
något av värde
– verksamhet
(ongoing concern)
p. 9.93–9.95**

Omstruktureringar innefattar ibland en överföring av en verksamhet, en ongoing concern, dvs. en fungerande ekonomiskt fullständig affärsenhet. En överföring av en ongoing concern innebär i detta sammanhang en överföring av tillgångar sammankopplade med förmågan att utföra vissa funktioner och bära vissa risker. Värderingen av en ongoing concern ska återspegla alla värdefulla delar som skulle ha ersatts av oberoende parter under motsvarande förhållanden. Om t.ex. en affärsverksamhet som bland annat innehåller en avdelning med forskningsresurser och erfaren forskningspersonal överläts, ska värderingen återspegla bland annat värdet av avdelningen och värdet (om något) av arbetskraften.

En armlängdsmässig compensation vid en överföring av en ongoing concern är inte nödvändigtvis densamma som summan av värdet av varje enskild tillgång i den överlåtna verksamheten. I synnerhet om överföringen innefattar flera simultana överföringar av sammanhängande tillgångar, risker eller funktioner kan en sammantagen värdering av dessa vara nödvändig för att få fram det mest tillförlitliga armlängdsmässiga priset för den överförda ongoing concern. Sådana värderingsmetoder som används vid förvärv mellan oberoende företag kan visa sig användbara för att värdera en överföring av en ongoing concern mellan närstående företag.

**Förlustbringande
verksamhet
p. 9.96–9.98**

Alla omstruktureringar medför inte att överlåtaren förlorar en förväntad framtida vinst. I vissa situationer kan omständigheterna vara sådana att överlåtaren genom omstruktureringen räddas från förväntade förluster. Ett företag kan gå med på en omstrukturering och en förlust av funktioner, tillgångar eller risker som ett bättre alternativ till att helt lägga ner verksamheten. En omstrukturering kan innebära en fördel för

företaget om förväntade framtida förluster överstiger kostnaderna för omstruktureringen.

Frågan är om mottagaren ska kompenseras av överlåtaren för övertagandet av en förlustbringande verksamhet. Svaret beror på om en oberoende part under jämförbara förhållanden hade varit villig att betala för att bli av med den förlustbringande verksamheten, eller om företaget hade övervägt andra alternativ såsom att lägga ner verksamheten. Svaret beror också på om ett oberoende företag hade varit villigt att förvärva den förlustbringande verksamheten (t.ex. på grund av synergieffekter) och i så fall på vilka villkor. Det kan finnas fall där ett oberoende företag skulle vara villigt att betala, t.ex. om kostnader och risker i samband med nedläggning av verksamheten skulle vara sådana att överlåtaren finner det mer förmånligt att betala en mottagare som kommer att försöka ställa om verksamheten och som kommer att vara ansvarig för alla friställningar av personal som kan bli nödvändiga.

Situationen kan emellertid också vara sådan att en förlustbringande verksamhet behålls eftersom den medför fördelar för koncernen som helhet. I ett sådant fall väcks frågan om det företag som upprätthåller den förlustbringande verksamheten ska bli kompenserat av de som tjänar på upprätthållandet.

**Outsourcing
p. 9.99**

Vid outsourcing kan det hända att ett företag frivilligt bestämmer sig för att genomföra en omstrukturering och bära de kostnader som denna medför, i utbyte mot förväntade besparingar. Ett företag som tillverkar och säljer produkter i ett högskatteland kan välja att outsourca tillverkningen till ett intresseföretag i ett lågskatteland. Oberoende företag kräver inte nödvändigtvis uttrycklig kompensation från mottagaren om de förväntade inbesparingarna är större än kostnaderna för omstruktureringen.

**Gottgörelse
p. 9.100–9.103**

När ett avtalsförhållande avslutas eller omförhandlas i betydande utsträckning kan det omstrukturerade företaget drabbas av nackdelar i form av kostnader eller förlorad vinstpotential. I dessa situationer väcks frågan om oberoende företag under liknande omständigheter hade kommit överens om att gottgörelse ska betalas till det omstrukturerade företaget, och i sådant fall hur denna gottgörelse ska bestämmas.

Med gottgörelse avses all typ av kompensation som betalas för nackdelar som drabbar det omstrukturerade företaget, oavsett om det sker i form av en engångsbetalning, av fördelning av kostnaderna för omstruktureringen, av lägre eller högre

inköps- eller försäljningspriser efter omstruktureringen eller i någon annan form.

Det ska inte förutsättas att alla avslutanden eller väsentliga omförhandlingar av avtal ger rätt till gottgörelse på armlängds avstånd. För att avgöra om parter på armlängds avstånd skulle ha avtalat om gottgörelse är det viktigt att undersöka omständigheterna vid tidpunkten för omstruktureringen, speciellt parternas rättigheter och andra tillgångar samt möjliga realistiska alternativ för parterna. Följande fyra faktorer kan vara viktiga:

- om det finns skriftliga avtal om de affärsförhållanden som avslutas, inte förnyas eller omförhandlas i betydande omfattning och om i så fall avtalet innehåller en klausul om gottgörelse,
- om avtalsvillkoren och det faktum att det finns eller inte finns en klausul om gottgörelse är armlängdsmässigt,
- om rättighet till gottgörelse är föreskriven enligt lagstiftning eller rättspraxis,
- om på armlängds avstånd en annan part hade varit villig att gottgöra den som lider skada av avslutandet eller omförhandlingen av avtalet.

**Skriftligt avtal
p. 9.104–9.105**

När de avslutade, inte förnyade eller omförhandlade avtalsförhållandena är formaliserade i skrift ska utgångspunkten i analysen vara om villkoren beträffande t.ex. uppsägningstid har iakttagits, och om avtalet innehåller någon form av bestämmelse om gottgörelse.

Det faktum att ett avtal inte innehåller någon klausul om rätt till gottgörelse innebär emellertid inte nödvändigtvis att avtalet är armlängdsmässigt.

**Armlängds-
mässiga villkor
p. 9.106–9.114**

Av avgörande betydelse är frågan om oberoende parter under jämförbara förhållanden hade avtalat om gottgörelse eller inte. Där det finns jämförbara transaktioner mellan oberoende parter kan dessa tjäna som vägledning för vad som är armlängdsmässigt. I de fall man inte kan finna någon jämförbar oberoende transaktion ska bedömningen av hur oberoende parter hade agerat göras med beaktande av vilka rättigheter och andra tillgångar som parterna äger och vilka realistiska alternativ som respektive part har.

Det kan vara nödvändigt att undersöka både ersättningen för de avtalade transaktionerna och de finansiella villkoren för avslutandet av avtalet eftersom dessa kan vara sammankopplade. Uppsägningsvillkoren kan vara en viktig faktor i funktionsanalysen, speciellt beträffande vilka risker parterna bär, och kan därför behöva beaktas vid fastställandet av en armlängdsmässig ersättning för transaktionerna. På samma sätt kan ersättningen för transaktionerna påverka bedömningen av om villkoren för uppsägning av avtalet är armlängdsmässiga.

En omständighet som förtjänar speciell uppmärksamhet, eftersom den skulle kunna ha påverkat avtalsvillkoren mellan oberoende parter, är situationen när det uppsagda avtalet har krävt en betydande investering från någon av parterna, för vilken en armlängdsmässig avkastning endast skulle kunna förväntas om avtalet hade fortsatt under en längre tid, t.ex. då en tillverkare investerar i en fabrik. Investeringen skapade en finansiell risk för den part som gjorde investeringen ifall avtalet skulle avslutas i förtid. Graden av risk beror på om investeringen var mycket specialiserad eller kunde användas (möjligen med några anpassningar) för andra kunder. När risken är påtaglig skulle det vara rimligt för oberoende parter under jämförbara förhållanden att ta hänsyn till denna vid avtalsförhandlingarna.

Ett oberoende företag skulle kunna vara tveksamt till att göra en större investering om det saknar garantier och motparten kontrollerar risken genom sin möjlighet att säga upp avtalet. Oberoende parter skulle kunna avtala om en passande gottgörelse om avtalet sägs upp i förtid, eller om en bestämmelse som ger möjlighet till den part som gör investeringen att överlåta denna till ett fastställt pris till den andre parten i det fall investeringen blir värdelös för investeraren på grund av en för tidig uppsägning av avtalet.

En annan möjlighet skulle vara att baka in risken för uppsägning av avtalet i avtalet om ersättning för utförda tjänster. Slutligen kan i några fall riskerna delas mellan parterna så att den part som säger upp avtalet får bära vissa av motpartens kostnader.

En liknande situation är den då en part har utfört forskning och utveckling som resulterat i förlust eller låg avkastning, men som förväntas ge stora vinster efter avslutandet av avtalet.

I det fall villkoren mellan de närstående företagen beträffande uppsägning eller omförhandling av avtal skiljer sig från de

villkor som skulle ha avtalats mellan oberoende företag, kan de vinster som inte tillfallit ett företag på grund av villkoren läggas till vinsten för detta företag.

**Lagstiftning
eller rättspraxis
p. 9.115**

Vid bedömningen av om villkoren för avslutande eller inte förnyat avtal är armlängdsmässiga kan tillämplig lagstiftning eller rättspraxis ge nyttig information om rätt till gottgörelse och villkor som kan förväntas vid avslutande av en viss typ av avtal, t.ex. distributionsavtal. Ett företag inleder troligen inte en process mot ett närstående företag, vilket medför att villkoren för avslutandet kan skilja sig från de villkor som skulle ha gällt mellan oberoende företag under liknande förhållanden.

**Vilken part ska
bära kostnaden?
p. 9.116–9.122**

Analysen av villkoren för avslutande eller betydande omförhandling av ett avtal ska beakta både överlåtarens och mottagarens perspektiv. En analys av mottagarens perspektiv är viktig för att kunna avgöra den eventuella gottgörelsens storlek och för att bestämma vilken part som ska bära kostnaden för gottgörelsen.

För att kunna avgöra vilken part som ska bära kostnaden för gottgörelse måste man undersöka vilka rättigheter och andra tillgångar parterna äger, den ekonomiska orsaken till omstruktureringen, vilken eller vilka parter som förväntas tjäna på omstruktureringen och vilka realistiska alternativ parterna har till omstruktureringen.

Anta att ett tillverkningsavtal mellan företagen A och B avslutas av A (B är tillverkare). Anta att A beslutar att använda ett annat intresseföretag C för att fortsätta den tillverkning B tidigare bedrev. Anta att det kan fastställas att B, om företaget hade varit oberoende, hade kunnat begära gottgörelse för den skada det lidit. Frågan är vilket företag som ska betala gottgörelse till B; är det A som avslutar avtalet med B, är det C som tar över den tillverkning som tidigare bedrevs av B, är det deras moderbolag P eller är det någon annan part?

Utgångspunkten i analysen ska vara avtalsvillkoren mellan A och B. I några fall kan avtalsvillkor som involverar C, P eller ett annat intresseföretag också vara relevant. Svaret beror på om dessa företag på armlängds avstånd hade varit villiga att betala gottgörelse.

Det kan finnas situationer där A skulle vara villigt att betala gottgörelse på armlängds avstånd, t.ex. eftersom A förväntar sig att avslutandet av avtalet med B ska medföra inbesparingar genom det nya tillverkningsavtalet med C, och att nuvärdet av

dessa förväntade inbesparingar är större än storleken på gottgörelsen.

Det kan också finnas situationer där C skulle vara villigt att betala gottgörelse för att kunna tillträda tillverkningsavtalet med A, dvs. om nuvärdet av den förväntade vinsten från tillverkningen gör det lönsamt för C. I sådana situationer kan betalningen från C ske på olika sätt, t.ex. kan C betala B eller så kan C betala A, eller så kan C betala A som i sin tur betalar B.

Det kan finnas fall där A och C om de varit på armlängds avstånd hade varit villiga att dela kostnaden för gottgörelse.

Det kan också finnas fall där vare sig A eller C på armlängds avstånd skulle vara villigt att bära kostnader för gottgörelse eftersom ingen av dem förväntar sig att få tillräckliga fördelar av förändringen. Det kan vara så att avslutandet av avtalet är en del av en koncernomfattande omstrukturering bestämd av moderbolaget P i syfte att uppnå koncernomfattande synergier. I ett sådant fall kan det vara P som på armlängds avstånd ska bära kostnaderna för B:s gottgörelse, om inte B trots avslutandet av avtalet med A får fördelar från koncernomfattande synergier som överväger kostnaderna för avslutandet eller omförhandlingen av avtalet med A.

53.12.2.4 Ersättning efter omstrukturering

Armlängdsprincipen och OECD:s riktlinjer tillämpas på samma sätt beträffande transaktioner efter en omstrukturering som för transaktioner som var organiserade på detta sätt från början. Att göra på annat sätt skulle skapa en skevhet i konkurrensen mellan företag som omstrukturerat sin verksamhet och nystartade företag som inför samma affärsmodell utan att behöva omstrukturera sin verksamhet.

Detta hindrar inte att det kan föreligga skillnader mellan ett företag som omstrukturerats och ett nystartat företag. Till exempel kan ett omstrukturerat företag som tidigare har fungerat väl som en fullfjädrad distributör förhandla sig till möjligheten att slippa en försöksperiod eller andra villkor som är vanliga för nya distributörer.

Några skillnader i utgångsläget mellan ett omstrukturerat företag och ett nystartat företag kan bero på att det omstrukturerade företaget redan verkat på marknaden, varför det inte finns samma behov av marknadsinsatser. Detta kan påverka jämförbarhetsanalysen och bestämmandet av en armlängds-mässig ersättning.

Det kan även finnas skillnader mellan ett omstrukturerat företag, t.ex. en fullfjädrad distributör som omvandlats till lågriskdistributör, och ett företag som verkat i samma roll under samma tidsperiod. Det omstrukturerade företaget kan under sin tid som fullfjädrad distributör ha utfört funktioner, haft utgifter, burit risker och bidragit till utvecklingen av immateriella tillgångar, som det företag som hela tiden verkat som lågriskdistributör inte utfört, haft, burit eller bidragit till.

Frågan är om sådana funktioner, tillgångar och risker på armlängds avstånd bara skulle ha påverkat ersättningen till distributören före omstruktureringen eller om de också skulle ha beaktats vid bestämmandet av ersättning för själva överföringen eller om de skulle påverka ersättningen till den omstrukturerade lågriskdistributören. Man kan också tänka sig en kombination av dessa tre möjligheter. Om t.ex. den tidigare fullfjädrade distributören har utvecklat och äger vissa immateriella tillgångar som den distributör som under samma period verkat som lågriskdistributör inte utvecklat, kan armlängdsprincipen kräva att det omstrukturerade företaget antingen ersätts för de immateriella tillgångarna om de överförs vid omstruktureringen eller att de beaktas vid bestämmandet av en armlängdsmässig ersättning för verksamheten efter omstruktureringen om de inte överförs.

**Risker
p. 9.131**

När en omstrukturering innefattar överföring av t.ex. garantirisker mellan intresseföretag kan det vara viktigt att undersöka om överföringen av risker endast gäller framtida risker som uppkommer efter omstruktureringen eller om den också omfattar de risker som existerade redan före omstruktureringen på grund av den då bedrivna verksamheten.

**Jämförbarhets-
analys
p. 9.133–9.138**

En jämförbarhetsanalys av en verksamhet efter en omstrukturering måste gå längre än till den etikett det omstrukturerade företaget fått. Ett företag som kallas lågriskdistributör kan ibland äga värdefulla lokala immateriella tillgångar och fortsätta ta betydande marknadsrisker, och ett företag som kallas kontraktstillverkare kan ibland utföra viktig utveckling av produkter eller äga eller använda värdefulla immateriella tillgångar. Vid kontroll av en verksamhet som omstrukturerats ska speciell vikt läggas vid att identifiera värdefulla immateriella tillgångar och betydande risker som kvarstannat i det omstrukturerade företaget och om en sådan fördelning av immateriella tillgångar och risker är förenlig med armlängdsprincipen.

Vid valet av jämförbara oberoende transaktioner i jämförbarhetsanalysen är det viktigt att identifiera väsentliga skillnader mellan dessa och den närstående transaktionen. I synnerhet kan jämförbarhetsanalysen avslöja att det omstrukturerade företaget fortsätter att utföra värdeskapande och viktiga funktioner eller att det fortfarande äger immateriella tillgångar eller bär betydande risker som de oberoende jämförelseföretagen inte gör.

**Före/efter
p. 9.142–9.147**

Det är inte förenligt med armlängdsprincipen och artikel 9 i OECD:s modellavtal att bestämma ersättningen efter omstruktureringen genom att jämföra de vinster ett företag gjort före omstruktureringen med de vinster det gjort efter omstruktureringen, även om justering görs för att återspegla överföring av funktioner, tillgångar eller risker. En jämförelse ska nämligen göras med oberoende transaktioner, närstående transaktioner är inte jämförbara. Det kan dessutom vara svårt att värdera de funktioner, tillgångar och risker som försvunnit. Det är inte säkert att de överförts till ett annat företag.

**Inbesparingar
p. 9.148–9.153**

En koncern kan genom en omstrukturering göra inbesparingar genom att en verksamhet flyttas till ett land där kostnaderna för verksamheten är lägre. Om dessa inbesparingar är betydande väcks frågan om och i så fall hur inbesparingarna ska fördelas mellan koncernbolagen. Svaret beror naturligtvis på vad oberoende företag hade kommit överens om under motsvarande förhållanden. De villkor som hade överenskommits mellan oberoende parter skulle normalt bero på respektive parts funktioner, tillgångar och risker och respektive företags förhandlingsposition.

Om t.ex. ett företag som verkar som principal har realistiska alternativ till att anlita ett intresseföretag för t.ex. kontraktstillverkning, skulle en oberoende kontraktstillverkare normalt erhålla mycket lite, om ens något, av de inbesparingar principalen gör. Om å andra sidan principalen inte har realistiska alternativ till att t.ex. anlita ett intresseföretag, som har utvecklat för principalen väsentlig know-how, för kvalificerade ingenjörstjänster, kan det intresseföretag som utför ingenjörstjänsterna få del av inbesparingarna. De immateriella tillgångarna ska därutöver beaktas vid ersättningen för de utförda tjänsterna. Om både principalen och det företag som utför ingenjörstjänsterna äger betydande immateriella tillgångar kan användande av vinstdelningsmetoden, profit split, övervägas.

Ett exempel på införande av en central inköpsfunktion, finns i punkt 9.154–9.160.

53.12.2.5 Erkännande av faktiska transaktioner

Den allmänna principen är att en skattemyndighets utredning av en närstående transaktion vanligen ska utgå från den faktiska transaktionen. Korrigering på grund av att ett avtalat pris eller ett annat avtalsvillkor inte är armlängdsmässigt är inte samma sak som att frånga den faktiska transaktionen, jfr punkt 9.165.

I sällsynta fall kan det emellertid bli aktuellt för skattemyndigheten att inte erkänna transaktionen, jfr punkt 1.64–1.69 i riktlinjerna och avsnitt 53.6.1.

En skattemyndighet kan i följande två undantagssituationer besluta att inte erkänna parternas karakterisering eller utformning av en transaktion:

- den ekonomiska innebörden av en transaktion avviker från dess form,
- oberoende företag skulle under jämförbara förhållanden inte ha karakteriserat eller utformat transaktionen på det sätt som intresseföretagen har gjort, och en armlängdsmässig prissättning kan i praktiken inte bestämmas för transaktionen.

Den ekonomiska innebörden p. 9.170

Den ekonomiska innebörden av en transaktion bestäms genom att alla fakta och omständigheter undersöks: det ekonomiska och kommersiella sammanhanget, omstrukturerings syfte och effekt från en praktisk och affärsmässig synvinkel, parternas beteende inklusive utförda funktioner, använda tillgångar och burna risker.

Om den ekonomiska innebörden avviker från formen för transaktionen kan skattemyndigheten bortse från parternas karakterisering och omkarakterisera transaktionen efter den ekonomiska innebörden, jfr punkt 1.65 och 9.183 i riktlinjerna och avsnitt 53.6.1.

Jämförelse med oberoende transaktioner p. 9.171–9.179

En koncern kan organisera sin verksamhet på det sätt denna finner lämpligt, och skattemyndigheter ska normalt inte ingripa i dessa beslut. I de fall det finns jämförbara oberoende transaktioner är det inte möjligt för en skattemyndighet att hävda att motsvarande transaktioner mellan intresseföretag inte är kommersiellt rationella. Enbart det faktum att sådana jämförbara transaktioner saknas innebär emellertid inte att den närstående transaktionen inte är armlängdsmässig.

Vid omstruktureringar inför koncerner ofta affärsmodeller som är svåra om ens möjliga att finna bland oberoende företag. Koncerner kan dra fördel av just det faktum att de är koncerner genom t.ex. globala leveranskedjor (supply chains) eller centraliserade funktioner som inte är möjliga bland oberoende företag. Det kan därför vara svårt att jämföra koncernbolags transaktioner med oberoende företags transaktioner.

Vad som ska prövas är om resultatet av transaktionerna överensstämmer med resultatet från normalt uppträdande bland oberoende företag. Det innebär inte att man ställer krav på att intresseföretagen ska bete sig som oberoende företag genom att t.ex. ingå förhandlingar. Huruvida intresseföretagen faktiskt förhandlat eller enbart agerat efter vad som är det bästa för koncernen avgör inte om avtalsförhållandena skulle kunna ha införts av oberoende företag eller om en armlängdsmässig prissättning har uppnåtts.

Tillämpningen av armlängdsprincipen baseras på det faktum att oberoende företag inte genomför transaktioner om de ser ett annat alternativ som är klart mer attraktivt, jfr punkt 9.59–9.64 i riktlinjerna och avsnitt 53.12.2.3. Det kan finnas sällsynta fall där en armlängdsmässig prissättning inte kan bestämmas eftersom arrangemangen inte skulle ha införts under jämförbara förhållanden mellan oberoende parter.

När man bedömer om vidtagna åtgärder är ekonomiskt rationella är det vanligen lämpligt att titta på omstruktureringen i sin helhet, åtminstone beträffande sådana transaktioner som har samband med varandra.

Det kan finnas affärsmässiga skäl för en koncern att omstrukturera. Det är värt att återigen betona att armlängdsprincipen behandlar medlemmarna i en koncern som separata företag snarare än som sammansatta delar av en enda affärsverksamhet, jfr punkt 1.6 i riktlinjerna och avsnitt 53.6.1. Det är därför ur ett internprissättningsperspektiv inte tillräckligt att en omstrukturering är fördelaktig ur koncernens synvinkel. Åtgärderna ska vara armlängdsmässiga för varje enskilt företag. Härvid ska varje enskilt företags rättigheter och andra tillgångar, förväntade fördelar från åtgärderna och realistiska alternativ till omstruktureringen beaktas.

När en omstrukturering är ekonomiskt rationell för koncernen som helhet förväntas det att en lämplig internprissättning gör omstruktureringen armlängdsmässig för varje enskilt koncernföretag som deltar.

**Armlängdsmässig
prissättning
p. 9.180**

Om skattemyndigheten anser att oberoende företag under jämförbara förhållanden inte skulle ha karakteriserat eller utformat transaktionen på det sätt som intresseföretagen gjort, blir nästa fråga om en armlängdsmässig prissättning kan bestämmas för transaktionen.

Först om svaret blir nej kan transaktionen frångås. Om en armlängdsmässig prissättning kan bestämmas, trots att det inte finns någon jämförbar oberoende transaktion och trots att transaktionen inte är ekonomiskt rationell, får skattemyndigheten i stället korrigera priset eller transaktionens övriga villkor.

Om skattemyndigheten däremot finner att transaktionen inte är ekonomiskt rationell och att en armlängdsmässig prissättning inte kan bestämmas för transaktionen, ska skattemyndigheten försöka ersätta den inte erkända transaktionen med en alternativ transaktion som överensstämmer så nära som möjligt med de faktiska omständigheterna, jfr punkt 9.187.

I punkterna 9.188–9.194 finns tre exempel på hur omstruktureringar kan bedömas. Exempelen tar upp omvandling av fullfjädrad distributör till lågriskdistributör, överföring av värdefulla immateriella tillgångar till ett skalbolag och överföring av immateriella tillgångar till ett verksamt intressebolag.

53.12.3 Omstruktureringar i svensk rätt

53.12.3.1 Lageröverföring

**RÅ 2004 ref. 13
VME Holding
Sweden AB**

I RÅ 2004 ref. 13 har Högsta förvaltningsdomstolen prövat om villkoren vid en lageröverföring i samband med en omstrukturering var armlängdsmässiga.

I målet hade ett svenskt aktiebolag, VME Holding Sweden AB (Holding), återköpt ett komponentlager från ett amerikanskt koncernbolag till ett pris överstigande det pris det amerikanska koncernbolaget tidigare betalat för lagret. Återköpet skedde i samband med att Holding och det amerikanska bolaget ingick ett kommissionärsavtal.

Högsta förvaltningsdomstolen fann att den utredning som Skatteverket lagt fram inte gav stöd för en eftertaxeringsvis tillämpning av korrigeringsregeln. Det går inte att utläsa av domskälen vilka grunder Högsta förvaltningsdomstolen haft för sin bedömning.

53.12.3.2 Överföring av ledningsfunktioner

RÅ 1998 not. 213

Högsta förvaltningsdomstolen har prövat överföring av koncernledningsfunktioner mellan ett svenskt bolag och ett utländskt koncernbolag (RÅ 1998 not. 213). Målet är ett överklagat förhandsbesked där bolaget frågat om en överföring av koncernledningen föranleder uttagsbeskattning enligt 22 kap. IL. Någon prövning enligt korrigeringsregeln har inte skett.

Ett svenskt företag övervägde att överföra delar av koncernens ledningsfunktioner till ett brittiskt koncernbolag. Överföringen skulle ske genom att ca 100 personer i ledande befattningar fick anställning i det brittiska koncernbolaget. Företaget ställde bl.a. frågan om det skulle uttagsbeskattas till följd av överföringen. Som förutsättning angavs att det inte skulle komma att ske någon överföring av specifika immateriella tillgångar.

Skatteverket anförde bl.a. att en överföring av ett multinationellt företags ledningsfunktioner innebär inte bara att en rätt att styra och leda koncernen lämnats, utan också att en stor mängd egendom av immateriell natur som det svenska företaget arbetat upp i form av marknadsinformation, arbetsrutiner, organisationsutredningar, informationsinhämtningssystem, data-system osv. kommer att utnyttjas av det brittiska koncernbolaget i dess verksamhet.

Skatterättsnämnden, i vars bedömning Högsta förvaltningsdomstolen instämde, ansåg inte att uttagsbeskattning skulle ske. Skatterättsnämnden anförde att "tillgången" i fråga (de anställda) inte kunde avyttras. Därmed var rekvisitet i dåvarande lagstiftning om uttagsbeskattning att en tillgång tagits ur en förvärvskälla inte uppfyllt. Skatterättsnämnden anförde vidare att en överföring av ledningsfunktioner innebärande att personer slutar sin anställning i ett bolag och erhåller anställning i ett annat, visserligen innebär att det mervärde som skapas av de berörda personernas arbete efter överföringen kommer att beskattas i det brittiska bolaget. Detta var emellertid inte i sig grund för uttagsbeskattning. Att det brittiska koncernbolaget i fortsättningen kunde komma att utöva ledningsfunktioner som hittills utförts inom det svenska företaget kunde inte föranleda någon uttagsbeskattning.

Skatteverkets kommentar

Frågan gällde uttagsbeskattning men samma frågeställning uppkommer vid en prövning enligt korrigeringsregeln, nämligen om det överförs en tillgång av värde. Av målet framgår att enligt de förutsättningar som lämnades vid ansökan skulle det inte överföras några immateriella tillgångar. Eftersom

förhandsbeskeden prövas utifrån de förutsättningar som lämnas torde det inte ha utretts om några tillgångar av värde överfördes. I OECD:s riktlinjer (punkt 9.74–9.99) diskuteras överföring av tillgångar, immateriella rättigheter och verksamheter (ongoing concern) i samband med omstruktureringar där en av frågorna gäller om någonting av värde överförs. Det är rimligt att anta att riktlinjerna kommer att få betydelse för bedömningen i de fall liknande överföringar prövas enligt korrigeringsregeln.

53.12.3.3 Överföring av vinstpotential

Kammarrätterna

Kammarrätten i Göteborg har prövat den skattemässiga behandlingen av utbetald ersättning från det svenska aktiebolaget Volvo Personvagnar AB (VCC) till det amerikanska koncernbolaget Volvo Cars of North America Inc. (VCNA) (KRNG 2006-03-24, mål nr 3870–3871-03 och 6499-03).

VCNA, som tidigare fungerat som fullfjädrad distributör, skulle omstruktureras till lågriskdistributör. Efter förändringen skulle VCNA bära en lägre kommersiell risk och dess vinstmöjlighet reduceras. I stället skulle VCC bära högre kommersiell risk och därmed få högre vinstmöjlighet. I samband med omstruktureringen betalade VCC ersättning till VCNA. Denna beräknades i två steg. I första steget uppskattades skillnaden i vinst mellan VCNA:s beräknade operativa resultat vid oförändrade villkor och vid de villkor som VCC önskade få till stånd. I det andra steget fördelades den beräknade skillnaden över den period som mervärdet kunde förväntas bestå.

Ersättningen avsåg enligt avtal mellan parterna överlåtelse av rättigheterna att utnyttja de ”marketing intangibles” som skapats av VCNA. Skatteverket ansåg att VCC genom avtalet med VCNA inte tillförts någon tillgång eller rättighet som VCC inte redan förfogade över. VCC anförde att ersättningen avsåg en kompensation till VCNA för framtida uteblivna intäkter på grund av de förändrade villkor som avtalet innebar.

Kammarrätten anförde att utredningen i målet gav stöd för att VCNA före omstruktureringen bekostat marknadssatsningar som skulle komma att generera vinst åren 1998–2000. Det var därför inte uteslutet att en större del av vinsten åren 1998–2000 skulle ha tillkommit VCNA om inte bolagens affärsrelationer hade ändrats genom omstruktureringen. Kammarrätten ansåg att det därför funnits fog för att ersätta VCNA.

**Skatteverkets
kommentar**

Av OECD:s riktlinjer framgår att armlängdsprincipen inte kräver kompensation för enbart en minskning av ett företags förväntade vinst. Kompensation kan ske om en tillgång av värde överförs, eller om existerande avtalsförhållanden avslutats eller väsentligt förändrats. Ersättning ska utgå om överföringen, avslutandet eller förändringen skulle ha blivit kompenserad mellan oberoende företag under jämförbara förhållanden (jfr punkt 9.65–9.73 och avsnitt 53.12.2.3).

Enligt vad som framgår av kammarrättens domskäl har kammarrätten godtagit kompensation till det amerikanska koncernbolaget för enbart förlorad vinstpotential. Av domskälen framgår inte att kammarrätten tagit hänsyn till om det skett en överföring av något av värde, eller om den förändring av existerande avtalsförhållanden som skulle äga rum skulle ha blivit kompenserad mellan oberoende företag under jämförbara förhållanden.

53.12.3.4 Överföring av immateriella tillgångar

Kammarrätten i Göteborg har avgjort en fråga om tillämpning av korrigeringsregeln vid överlåtelse av immateriella tillgångar (KRNG 2011-06-30, mål nr 2627-09).

Ett svenskt bolag hade i samband med en omstrukturering överlåtit immateriella tillgångar till ett koncernbolag i Schweiz. Bland de överlåtna tillgångarna fanns en exklusiv världsomfattande licens att tillverka och sälja ett läkemedel samt ett antal pågående FoU-projekt. Samtidigt som tillgångarna överläts ingick det svenska bolaget ett avtal med det schweiziska koncernbolaget om kontraktstillverkning. Avtalen innebar att det svenska bolaget övergick från att vara ett fullfjädrat företag som för egen räkning tillverkade och sålde läkemedel till kunder utanför koncernen, till att vara en service provider som kontraktstillverkar läkemedel åt det schweiziska koncernbolaget.

Frågan i målet var om det pris som avtalats mellan koncernbolagen var ett pris som skulle ha överenskommits mellan oberoende parter, dvs. om det var förenligt med armlängdsprincipen. En närmare redogörelse för målet finns i avsnitt 53.9.3.2.

53.12.3.5 Uppsägning av avtal

Enligt OECD:s riktlinjer kan vid bedömningen av om villkoren för avslutande eller inte förnyat avtal är armlängdsmässiga

tillämplig lagstiftning eller rättspraxis ge nyttig information (jfr punkt 9.115 och avsnitt 53.12.2.3).

Svensk lagstiftning finns om kommissionärsförhållanden [kommissionslag (2009:865)], handelsagenturer [lag (1991:351) om handelsagentur] och bolagsavtal [lag (1980:102) om handelsbolag och enkla bolag].

Modellregler för europeisk privaträtt utarbetade av företrädare för alla EU-länder finns i Draft Common Frame of Reference. Dessa innehåller rekommendationer om bl.a. uppsägningstider.

NJA 2009 s. 672
Malmbergsbagarn

Högsta domstolen har avgjort ett mål om distributörs rätt till ersättning när leverantör säger upp avtal (NJA 2009 s. 672).

Malmbergsbagarn Förvaltning AB (Malmbergsbagarn) och Allbröd Lappland AB (Allbröd) hade ett avtal som innebar att Allbröd efter beställningar från olika kunder utanför central-orterna Gällivare, Malmberget och Koskullskulle sålde och distribuerade Malmbergsbagarns bröd till beställarna. Dessutom fanns visst samarbete i fråga om marknadsföring och produktutveckling. Allbröd var Malmbergsbagarns enda distributör inom området men Allbröd sålde parallellt andra produkter.

Avtalet var muntligt och hade ingen bestämd avtalstid. Efter sju år sade Malmbergsbagarn upp avtalet till omedelbart upphörande. Frågan i målet var om Malmbergsbagarn varit skyldig att iakttä uppsägningstid och, i så fall, hur lång denna skulle ha varit.

Då Allbröd inte visat att parterna ingått någon överenskommelse om uppsägningstid och Malmbergsbagarn inte visat att parterna kommit överens om att avtalet kunde sägas upp fritt med omedelbar verkan måste frågan besvaras med vad den utfyllande rätten innehåller om uppsägningstid för den aktuella avtalstypen, återförsäljning.

Högsta domstolen konstaterade att svensk rätt saknar lagstiftning om återförsäljning. Därför fick den utfyllande rätten konstrueras med stöd av lagbestämmelser rörande jämförbara avtalsförhållanden och praxis. Hänsyn borde också tas till att återförsäljningsavtal ofta är internationella.

Högsta domstolen anförde att vid återförsäljning har parterna ett gemensamt intresse av att finna avsättning för leverantörens varor hos tredje man, och vardera parten kan behöva en anpassningstid vid uppsägning från den andra parten. En återförsäljare kan behöva en viss uppsägningstid även för att få en

rimlig avkastning på investeringar i lokaler, personal eller marknadsföring, åtminstone om han skulle sakna rätt till ersättning från leverantören för nerlagda kostnader.

Härefter gör Högsta domstolen en omfattande genomgång av närliggande lagstiftning, standardavtal, praxis och internationell rätt.

Med hänsyn till vad som framkom fann Högsta domstolen att part som säger upp ett återförsäljningsavtal bör vara skyldig att iaktta skälig uppsägningstid, om annat inte är avtalat. Avtal som innehåller annan än skälig uppsägningstid kan jämkas med tillämpning av 36 § avtalslagen. Vägledande för vad som är skälig uppsägningstid bör i huvudsak vara den tid kontraktsförhållandet varat, gjorda rimliga investeringar, den tid det tar att finna ett rimligt alternativ och handelsbruk. Om uppsägningen görs av leverantören är det enligt Högsta domstolen mindre viktigt om återförsäljaren hade ensamrätt inom distriktet än om han var hänvisad till att sälja bara leverantörens varor. Om återförsäljaren inte får särskild ersättning för upparbetad kundkrets som ställs till leverantörens förfogande bör förhållandet kunna leda till en längre uppsägningstid. Någon fixerad minimtid, knuten till avtalstidens längd, bör inte anses gälla, utan skälighetsbedömningen bör vara friare.

Högsta domstolen konstaterade att återförsäljaren, Allbröd, ingick i en större koncern, medan leverantören, Malmbergsbagarn, var ett mindre lokalt företag. Allbröd hade inte bara sålt Malmbergsbagarns bröd. Det var inte utrett i vad mån Allbröd avstått från att sälja andra konkurrerande produkter än de egna. Det måste dock antas att bortfallet av Malmbergsbagarns färskbröd medfört ett visst avbräck, vilket aktualiserat anskaffandet av en annan motsvarande leverantör, och att Malmbergsbagarn haft viss nytta av Allbröds marknadsbearbetning. Den skäliga uppsägningstiden borde utgöra tre månader.

53.12.3.6 Kostnader för överföring av verksamhet

Kammarrätterna

Kammarrätten i Sundsvall har prövat ett svenskt aktiebolags (Windsor Tools AB) rätt till avdrag för kostnad för flyttning av maskiner till ett amerikanskt koncernbolag i samband med en omstrukturering (KRSU 2004-02-18, mål nr 1159-01).

I målet hade ett svenskt aktiebolag bedrivit en verksamhet som nu skulle överföras till ett amerikanskt koncernbolag. I samband med denna omstrukturering överlät det svenska bolaget maskiner, utrustning och varulager till bokfört värde till det

amerikanska bolaget. Detta ifrågasattes inte av Skatteverket. Det svenska bolaget betalade även kostnaderna för flyttning av maskiner till USA. Denna kostnad vägrade Skatteverket avdrag för.

Kammarrätten prövade bolagets rätt till avdrag för flyttkostnaden enligt korrigeringsregeln. Enligt kammarrätten hade de som omstruktureringskostnader betecknade flyttningskostnaderna ett sådant samband med prissättningen av de överlåtna tillgångarna att flyttningen och överlåtandet skulle ses som en transaktion. Fråga var om transaktionen sammantaget skett till för lågt pris. Kammarrätten anförde att vid bedömningen av vad som utgör marknadsvärdet måste en jämförelse göras med det pris som kunnat erhållas vid en överlåtelse till utomstående. Vid en överlåtelse till utomstående hade hela den överlåtna verksamheten värderats och inte bara de tillgångar som är synliga i balansräkningen. Förutom maskiner och inventarier skulle även immateriella värden i form av marknadsposition, upparbetade marknadsandelar, distributionskanaler, varumärken, produktionskunnande m.m. beaktats. De inbesparingar i form av synergieffekter som koncernen bedömt skulle uppkomma kom i sin helhet det amerikanska bolaget till del. Kammarrätten fann därför att marknadsvärdet för de överlåtna tillgångarna i vart fall inte hade understigit bokfört värde och att bolaget därför inte kunde medges avdrag för flyttkostnaderna.

**Skatteverkets
kommentar**

Kammarrättens resonemang kring att en värdering ska ske av hela den överlåtna verksamheten inklusive immateriella värden överensstämmer med den syn OECD redovisar i kapitel IX.

53.12.3.7 Kostnader för nedläggning av verksamhet

Kammarrätterna

I kammarrättsavgöranden (bland annat KRNJ 1999-04-19, mål nr 4400-1997, KRNG 2008-06-03, mål nr 819-07 och KRNG 2010-04-13, mål nr 3076-09) har avdrag vägrats för kostnader som svenska aktiebolag haft i samband med nedläggning eller avveckling av utländska koncernbolag. I ett kammarrättsavgörande (KRNG 2010-05-12, mål nr 4932-09) har kammarrätten medgett avdrag för ett svenskt aktiebolags bidrag till ett tyskt dotterbolag. Bidraget lämnades för att täcka nedläggningskostnader för halva antalet av de butiker som dotterbolaget då hade i Tyskland. Avdragen har prövats enligt den generella avdragsbestämmelsen i 16 kap. 1 § IL.

Kammarrätten i Göteborg har emellertid även prövat ett svenskt aktiebolags rätt till avdrag för kostnader för nedlägg-

ning av utländskt koncernbolag enligt korrigeringsregeln (KRNG 2011-11-03, mål nr 5951–5952-10).

Se avsnitt 53.19.3 om förhållandet mellan 16 kap. 1 § och 14 kap. 19 § IL.

**Skatteverkets
kommentar**

I OECD:s riktlinjer finns punkter som behandlar ett omstrukturerat företags rätt till gottgörelse för t.ex. en nedläggning av en verksamhet (jfr punkt 9.100–122 och avsnitt 53.12.2.3). Med gottgörelse avses bl.a. ersättning för nedläggningskostnader. Vid bedömningen av om det omstrukturerade företaget har rätt till gottgörelse ska enligt OECD hänsyn tas till avtalsvillkoren, om rätt till gottgörelse föreligger enligt lag eller praxis och om en annan part på armlängds avstånd hade varit villig att gottgöra den som lider skada av avslutandet eller omförhandlingen av avtalet.

53.13 Lån eller kapitaltillskott

Vid koncerninterna finansiella mellanhavanden måste först klargöras hur transaktionen ska klassificeras. Bedömningen görs utifrån villkoren för transaktionen, parternas avsikt vid avtalets tillkomst samt hur transaktionen har redovisats i bokföringen.

**Under-
kapitalisering**

Med begreppet underkapitalisering förstås normalt att ett företag har ett litet eget kapital i förhållande till skulderna. En del länder har infört s.k. underkapitaliseringsregler eller tunnkapitaliseringsregler som reglerar förhållandet mellan skulder och eget kapital och som medför en begränsning i avdragsrätten för räntor. I Sverige saknas sådana regler.

OECD:s riktlinjer

I punkt 1.65 av riktlinjerna anges att skattemyndigheterna inte är bundna av parternas klassificering av en närstående transaktion när den ekonomiska innebörden avviker från dess form. Det gäller exempelvis när ett lån i realiteten utgör eget kapital. Enligt svensk rättspraxis är det emellertid svårt att göra den typen av omklassificering (se nedan).

**Lån från svenskt
bolag till utländskt**

I ett flertal fall när Skatteverket beskattat ett svenskt bolag som lånat ut medel räntefritt eller till låg ränta till ett utländskt koncernbolag, har bolaget anfört att det i själva verket varit fråga om ett kapitaltillskott. Kammarrätterna har sett finansieringen som lån och bedömningen har till stor del grundats på hur transaktionerna redovisats i bokföringen (se exempelvis KRNS 2007-12-21, mål nr 7739-05, KRNG 2000-11-30, mål nr 8634–8636-1998 och KRNS 1997-03-24, mål nr 5974-1995).

**Lån från utländskt
bolag till svenskt
RÅ 1990 ref. 34
Mobil Oil**

Högsta förvaltningsdomstolen har prövat om ett låneavtal mellan ett underkapitaliserat svenskt dotterbolag och dess amerikanska moderbolag kan betraktas som någon form av kapitaltillskott med stöd av korrigeringsregeln (RÅ 1990 ref. 34, Mobil Oil). Högsta förvaltningsdomstolen uttalade att finansiering mellan näringsidkare som är oberoende av varandra inte sker genom riskkapital utan genom lån på marknadsmässiga villkor. En jämförelse mellan vad som skulle ha gällt om bolagets verksamhet i stället finansierats av ett utomstående företag kunde därför inte leda till att man med stöd av korrigeringsregeln skatterättsligt skulle behandla det avtalade lånet som någon form av aktieägartillskott. Den omständigheten att bolagets egna kapital var ovanligt litet i förhållande till dess skulder saknade självständig betydelse. Det hade inte gjorts gällande att den avtalade räntan var anmärkningsvärt hög och det saknades skäl även på den grunden att tillämpa korrigeringsregeln.

**Låntagaren
saknar åter-
betalningsförmåga**

I aktiebolagsrättslig praxis har i vissa fall lån från ett aktiebolag till aktieägaren behandlats som vinstutdelning om aktieägaren inte haft förmåga att återbetala lånet (NJA 1951 s. 6 och NJA 1990 s. 343). Samma bedömning har gjorts även skattemässigt (RÅ 1998 ref. 9).

I den motsatta situationen har kammarrätten ansett att ett lån från moderbolag till dotterbolag närmast varit att jämställa med ett ovillkorat aktieägartillskott (KRNG 2010-09-16, mål nr 1104-09).

53.14 Ränta på koncerninterna lån

När det konstaterats att ett koncerninternt lån föreligger gäller den allmänna principen att lånet ska löpa med ränta, om ränta skulle ha debiterats under liknande omständigheter i en transaktion mellan oberoende parter. Vid koncerninterna lån ska den utgående ränteersättningen normalt motsvara den ränta oberoende företag under jämförbara förhållanden vid tiden för skuldförhållandets uppkomst faktiskt debiterat eller skulle ha kunnat debitera ett annat företag. I Sverige såväl som i utlandet kan räntenivån utgöras av ett intervall av olika räntesatser.

Priset på krediter

Priset på krediter består av refinansieringsräntan (riskfri marknadsränta), med ett påslag för en riskpremie. Riskpremiens storlek är beroende av lånevillkor och graden av säkerheter.

Löptid och räntebindningstid	Lånets löptid och räntans bindningstid kan sammanfalla men behöver inte göra det. Ett lån med tio års löptid kan ha en räntebindningstid på tre månader. Räntesättningen på marknaden styrs av olika faktorer för räntor med löptid upp till ett år och räntor med längre bindningstid. Nedan beskrivs hur marknaden bestämmer den riskfria marknadsräntan för respektive räntetyp.
Ränta upp till ett år	Räntor på den svenska marknaden med löptider upp till ett år styrs av Riksbankens reporänta. Reporäntan påverkar interbankmarknadsräntan, STIBOR (Stockholm Interbank Offered Rate), som är basen för räntesättningen av all kortfristig in- och utlåning i svenska kronor. STIBOR finns med olika löptider upp till tolv månader där en vanlig löptid är tre månader.
Valuta	Olika valutor har olika referensräntor. I euroländerna utgör EURIBOR referensränta. LIBOR (London Interbank Offered Rate) kan utgöra referensränta inte bara för lån i brittiska pund utan även för US dollar och andra valutor.
Ränta över ett år	På lån med räntebindningstider över ett år är räntesättningen helt marknadsstyrd med obligationsmarknaden som grund. Statsobligationer noteras dagligen hos Riksbanken och anges i löptider på 2, 5, 7 och 10 år. I dessa fall är obligationens löptid och räntans bindningstid lika långa.
Statslåneräntan	Inom skattelagstiftningen används ofta statslåneräntan, SLR, som referensränta. Statslåneräntan avspeglar den riskfria långa marknadsräntan. Den består av den genomsnittliga marknadsräntan på statsobligationer med en återstående löptid på minst fem år. Den beräknas av Riksgälden och statslåneräntan per den sista november används bl.a. vid förmånsbeskattning av lån från arbetsgivare till anställda. Riksgäldens beräkningar ligger även till grund för den genomsnittliga statslåneränta som Skatteverket fastställer årligen och som bl.a. används för att beräkna avkastningsskatt på pensionsmedel. Statslåneräntan används normalt inte på marknaden som utgångspunkt för räntesättning.
Riskpremie	Riskpremiens storlek är bl.a. beroende av låntagarens kreditvärdighet och om säkerheter finns.
RÅ 2010 ref. 67 Diligentia	Det förhållandet att ett lån lämnats från moderbolag till dotterbolag har beaktats av Högsta förvaltningsdomstolen vid bedömningen av vad som kan godtas som avdragsgill ränta för lånet (RÅ 2010 ref. 67, Diligentia AB). Diligentia AB blev genom utköp från Stockholmsbörsen år 2000 – genom ett

annat bolag – ett i det närmaste helägt dotterbolag till Skandia Liv. Bolagets fastighetsinvesteringar var finansierade genom tre externa lån med räntesatser om ca 4,5 %. I samband med övertagandet sades externlånen upp och ersattes med två internlån från Skandia Liv. De nya lånen löpte på tio år utan amorteringskrav med en fast räntesats om 9,5 %. Lånen lämnades utan säkerhet.

Länsrätten och kammarrätten medgav avdrag med belopp motsvarande en ränta om 6,5 %. I Högsta förvaltningsdomstolen var denna räntenivå inte ifrågasatt utan prövningen gällde om avdrag skulle medges med högre belopp.

Högsta förvaltningsdomstolen avlog bolagets överklagande och anförde att vid prissättning av lån är risken för att låntagaren inte kan fullgöra sina betalningar och det behov av säkerhet som kan finnas av central betydelse. För ett moderbolag som lämnar ett lån till ett dotterbolag gäller delvis andra förutsättningar än för en extern långivare. Medan moderbolaget har kontroll över dotterbolaget har den externa långivaren typiskt sett bara viss insyn. Den externa långivaren kan också vara osäker på moderbolagets intentioner, t.ex. vad gäller viljan att vid behov stötta dotterbolaget finansiellt och på annat sätt. Högsta förvaltningsdomstolen ansåg att lån från moderbolag till dotterbolag har särdrag som påverkar kreditrisken och därmed räntan och som saknas när långivare och låntagare är fristående från varandra. Vid lika villkor i övrigt kan därför den vid beskattningen godtagbara räntan inte utan vidare bestämmas till vad som skulle ha ansetts marknadsmässigt om långivaren varit extern. Högsta förvaltningsdomstolen fann att kreditrisken i detta fall varit lägre än om låneavtalen hade ingåtts mellan oberoende parter och att det saknades skäl att medge bolaget avdrag med belopp motsvarande högre låneränta än 6,5 %.

**Diligentiamålet
och
korrigeringsregeln**

I Diligentiamålet var det fråga om lån från ett svenskt moderbolag till ett svenskt dotterbolag. Samma frågeställning uppkommer när ett svenskt dotterbolag gör avdrag för ränta på lån från ett utländskt moderbolag. Skatteverket anser att Högsta förvaltningsdomstolens synsätt i RÅ 2010 ref. 67 är tillämpligt även när det gäller ränteavdrag där korrigeringsregeln i 14 kap. 19 § IL ska användas. Verket anser också att synsättet överensstämmer med armlängdsprincipen i OECD:s riktlinjer (Skatteverket 2010-09-28, dnr 131 632628-10/111).

Jämförbarhet

Armlängdsprincipen innebär att prissättningen mellan företag i intressegemenskap ska motsvara vad som skulle ha tillämpats mellan oberoende parter under jämförbara omständigheter. För att en jämförelse ska kunna ske bör de ekonomiskt relevanta särdragen hos transaktionerna vara tillräckligt jämförbara. Vid bedömningen av vad som är en godtagbar marknadsmässig ränta på ett koncerninternt lån är därför jämförbarhetsanalysen av stor betydelse. Prissättningen av lån på marknaden utgår ifrån en marknadsränta (ofta kallad basränta eller referensränta) med påslag för en riskpremie.

Kreditrisk – lån från moderbolag till dotterbolag

Skatteverket anser att ett lån utan säkerhet från ett moderbolag till ett dotterbolag inte är jämförbart med ett lån utan säkerhet från en extern långgivare till samma dotterbolag. Den insyn och kontroll som moderbolaget har över dotterbolaget medför i normalfallet en lägre kreditrisk för moderbolaget jämfört med en extern långgivare när omständigheterna i övrigt är likartade och bör därmed också medföra en lägre riskpremie. Det finns således brister i jämförbarheten mellan det externa lånet och det koncerninterna och moderbolagets lägre kreditrisk måste beaktas när man ska försöka utröna vad som är en marknadsmässig ränta på det koncerninterna lånet. Skatteverket anser att detta gäller oavsett om lånet lämnats av ett utländskt moderbolag till ett svenskt dotterbolag eller från ett svenskt moderbolag till ett utländskt dotterbolag.

Den omständigheten att moderbolagets kontroll över dotterbolaget medför en lägre kreditrisk innebär givetvis inte att alla dotterbolag är lika kreditvärdiga eller att det går att ge några schablonmässiga riktlinjer för hur moderbolagets kontroll påverkar riskpremien och därmed också räntenivån. En bedömning måste göras i varje enskilt fall av vad som är en godtagbar marknadsmässig ränta på ett koncerninternt lån.

Kreditrisk – andra koncern-interna lån

Diligentiadomen gäller lån från moderbolag till dotterbolag. När det gäller lån mellan andra parter inom en koncern anser Skatteverket att en bedömning måste göras i varje enskilt fall för att se om långgivarens risk är lägre jämfört med en extern långgivares om omständigheterna i övrigt är desamma. En lägre risk ska i så fall avspeglas i en lägre riskpremie.

Sammanfattning jämförbarhets-analys

I den jämförbarhetsanalys som måste göras vid bedömningen av vad som är en godtagbar marknadsmässig ränta på ett koncerninternt lån finns således ett antal faktorer att beakta. Lånets löptid, om det är fast eller rörlig ränta, räntebindningstid samt vilken valuta lånet lämnats i har betydelse

för vilken marknadsränta som ska vara utgångspunkt för räntenivån (STIBOR, LIBOR, statsobligationsräntan etc.). Vid bedömningen av riskpremiens storlek måste beaktas att en koncernintern långgivare kan ha kunskaper om, insyn i eller kontroll över låntagaren som innebär att risken kan bedömas vara lägre jämfört med risken för en extern långgivare om omständigheterna i övrigt är lika.

**Kammarrätterna
– utlåningsränta
till icke finansiella
företag**

Vid jämförbarhetsanalysen måste beaktas om det finns externa lån som kan anses jämförbara och som kan ge vägledning för vad som kan vara en armlängdsmässig ränta på det koncern-interna lånet. Kammarrätten i Jönköping har i ett fall ansett att bankernas utlåningsränta till icke finansiella företag varit den ränta som närmast motsvarade en armlängdsmässig ränta (KRNJ 2007-02-15, mål nr 2938–2943-05). En sådan ränta är ett genomsnitt av räntor på de lån med viss räntebindningstid som lämnats under en viss tidsperiod. Statistiska Centralbyrån publicerar sådan statistik.

Omständigheterna i målet var följande. Graphic Packaging Holding Sweden AB förvärvade ett bolag från sitt amerikanska moderbolag. Betalning skedde till största delen mot revers med en avtalad ränta på 9,5 % för en femårsperiod. Därefter skulle ränta utgå med noteringen på femåriga svenska statsobligationer + 1,5 %. Räntan omförhandlades dock under tiden. Amorteringar skedde också under den granskade perioden. Skatteverket medgav avdrag med Stibor + 1 % vilket var ca 3–4 % lägre än avtalad ränta. Bolagets checkränta och den obligationsränta som hänvisades till i avtalet var avsevärt lägre. Verket ansåg inte att den långa marknadsräntan kunde användas eftersom räntan och avtalsvillkoren på lånet omförhandlats och att det därför inte var fråga om ett lån med bundna villkor. Verket gjorde också en jämförelse med bankernas utlåningsränta till icke finansiella företag.

**Skatteverkets
kommentar**

I avsnitt 53.8.2.2 nämns också kammarrättens dom. Där ges en kommentar om användningen av statistiskt material i jämförbarhetsanalysen.

Affärsmässiga skäl

Frågan om det kan finnas affärsmässiga skäl för långgivaren att inte ta ut ränta på ett koncerninternt lån eller om långgivaren kompenserats på annat sätt har prövats av Högsta förvaltningsdomstolen vid några tillfällen. För en utförligare redogörelse av kompenserande transaktioner se avsnitt 53.3.

53.15 Borgen och stödbrev

Utställande av borgen

Det förekommer att företag inte vill eller kan förse sina dotterbolag med lån eller tillräckligt eget kapital. I stället får dotterbolagets ytterligare behov av kapital finansieras med lån från utomstående. När så sker kan moderbolaget gå i borgen för dotterbolagets skuld eller ställa annan säkerhet.

När ett moderbolag ställer ut en borgen för ett dotterbolags räkning aktualiseras frågan om moderbolaget ur skatterättslig synvinkel bör debitera dotterbolaget för den nytta detta bolag drar av tjänsten.

I OECD:s riktlinjer (punkt 7.13) anges att om ett multinationellt företag lämnar en *guarantee* för ett annat företag som ingår i samma koncern, och detta medför bättre kreditmöjligheter för detta andra företag, kan en tjänst föreligga.

Från kammarrätterna finns ett flertal avgöranden som handlar om svenskt moderbolags skyldighet att ta betalt för ansvarsförbindelser till förmån för utländska dotterbolags externa krediter. Prövningarna har gjorts mot korrigeringsregeln. Kammarrätterna har därvid i tolv fall funnit att det svenska bolaget inte haft någon skyldighet att debitera sina utländska dotterbolag medan det i ett fall ansågs föreligga sådan skyldighet. Högsta förvaltningsdomstolen har i sju av dessa fall beslutat att inte medge prövningstillstånd medan sex fall inte har överklagats.

Kammarrätterna har i domskälen huvudsakligen anfört att borgensåtagande normalt inte ingått i den verksamhet som bolagen bedrivit och att det inte visats att garantierna åsamkat bolagen några kostnader eller att bolagen avstått från inkomst som annars skulle ha influtit i rörelsen. I flera av fallen har domstolarna anfört att det är naturligt att moderbolag borgar för sina dotterbolags förpliktelser och att garantier och stödbrev snarast kan ses som löften om lån eller aktieägartillskott.

I ett mål (KRNS 2003-06-23, mål nr 5604-2000) konstaterade kammarrätten att bolaget hade haft kostnader för en särskild försäkring som gällde för utställda garantier samt att bolaget själv i en finansmanual ansett att aktuella garantier påverkade bolagets egen finansiering. Genom att inte debitera någon ersättning hade bolagets inkomst därför blivit lägre. Garantiförbindelserna betraktades som en debiteringsbar tjänst och inkomsten korrigerades.

Skatteverket anser att ett borgensåtagande av ett svenskt företag till förmån för ett utländskt företag i ekonomisk intressegemenskap utgör en sådan tjänst som ska debiteras ut om det ingår i det svenska företags normala verksamhet att ta betalt för borgen och liknande ansvarsförbindelser eller om åtagandet medfört utgiftsökning eller inkomstminskning för det svenska företaget (Skatteverket 2007-08-15, dnr 131 496807-07/111).

**Avdrag för
borgensprovision**

Högsta förvaltningsdomstolen har prövat låntagarens avdragsrätt för borgensprovision som betalats till ägaren för dennes åtagande. Avdrag har inte medgetts när fåmansaktiebolag betalat ersättning till en fysisk person som är delägare (RÅ81 Aa 25 och RÅ83 1:82). Däremot har avdrag medgetts när helägda dotterbolag betalat ersättning till kommun som gått i borgen (RÅ 1966 not. 842 och RÅ 2007 ref. 32).

Skatteverket anser att det av praxis får anses framgå att det föreligger en presumtion att ersättning som aktiebolag utger till aktieägare som är fysisk person för att denne gått i borgen för bolaget är föranledd av intressegemenskapen och inte ett villkor för att borgen ska lämnas. Ersättningen ska med hänsyn härtill anses vara utdelning och inte dras av hos utgivaren (Skatteverket 2007-08-15, dnr 131 496805-07/111).

När ett aktiebolag utger ersättning för borgen till en aktieägare som är juridisk person är presumtionen enligt samma skrivelse den motsatta. Om åtagandet skett på affärsmässiga villkor ska ersättningen dras av oavsett föreliggande intressegemenskap. Detta gäller även svenska aktiebolags ersättning för borgen som betalas till utländska bolag i internationella koncerner. Eventuell justering på grund av att villkoren inte är affärsmässiga sker i sådana fall med stöd av korrigeringsregeln i 14 kap. 19 § IL och inte med stöd av allmänna regler (jfr RÅ 2004 ref. 13).

Stödbrev

I stället för borgen eller realsäkerhet, kan moderbolaget låta utfärda en skriftlig förklaring, ett s.k. stödbrev, med innebörd att man – moraliskt eller juridiskt – förbinder sig i ett visst avseende och i en viss utsträckning till följd av ett låneavtal mellan ett dotterbolag och en kreditgivare. Stödbrevet kan även rikta sig exempelvis till en varuleverantör.

Stödbrev – vilka ibland även kan kombineras med muntliga uttåg – har många olika benämningar. De kallas stundtals för letter of comfort, – support, – responsibility, – awareness, – understanding, – intent eller back up letter. Det saknar betydelse vad de kallas när det gäller att bedöma deras juridiska status. Den juridiska förpliktelse som eventuellt följer av ett stödbrev

hänför sig i stället företrädesvis till dess ordalydelse, avsikten bakom ”överenskommelsen” och andra omständigheter vid stödbrevets tillkomst.

Utifrån deras innehåll delas stödbrev ibland in i starka och svaga stödbrev samt mellanformer mellan dessa. Stödbrev kan ge upphov till samma frågeställningar i skattehänseende som borgen.

53.16 Dokumentation

53.16.1 OECD:s riktlinjer (kapitel V)

I kapitel V i riktlinjerna anges vilka krav skattemyndigheterna kan ställa på företagen att lämna relevant information om sin prissättning. Där lämnas också vägledning till företagen om vilken dokumentation som är mest betydelsefull när det gäller att visa att företaget tillämpar armlängdspriser. I punkt 5.17–5.27 ges exempel på information som kan vara relevant för att bedöma prissättningen. Även om skattemyndigheterna har bevisbördan för att prissättningen avvikit från armlängdsprincipen förtar det inte skyldigheten för företaget att lämna relevant dokumentation över sin prissättning.

Kravet på dokumentation bör ställas i relation till kostnaden för att ta fram denna. I riktlinjerna uppmanas också skattemyndigheterna och företagen att samarbeta när det gäller dokumentationsfrågor. Detta för att undvika överdrivna dokumentationskrav samtidigt som tillräcklig information tillhandahålls för att bedöma tillämpningen av armlängdsprincipen.

53.16.2 Dokumentation i svensk rätt

53.16.2.1 Regelverk och syfte

Bestämmelser om dokumentationsskyldighet avseende prissättning av transaktioner mellan företag i intressegemenskap finns i 19 kap. 2 a och 2 b §§ LSK. Skatteverket har gett ut föreskrifter om dokumentationsskyldigheten (SKVFS 2007:1) samt ytterligare information i form av ett meddelande (SKV M 2007:25). Sådana internationella transaktioner mellan två eller flera företag som omfattas av dokumentationsskyldigheten kallas för *interna transaktioner* i Skatteverkets föreskrifter (1 § SKVFS). Samma beteckning används i detta avsnitt.

Syftet

Ett syfte med dokumentationsreglerna är att dokumentationen ska kunna användas för en bedömning av om priser och övriga villkor avseende interna transaktioner motsvarar vad som skulle ha avtalats mellan av varandra oberoende näringsidkare

(prop. 2005/06:169 s. 103). Av s. 102 i nämnda proposition framgår att redan innan dokumentationsreglerna infördes var företagen skyldiga att känna till om deras prissättning överensstämde med armlängdsprincipen och att detta i praktiken bara kan ske genom att företagen upprättar sådan dokumentation som gör det möjligt att utvärdera detta på ett tillförlitligt sätt.

53.16.2.2 Kretsen av dokumentationsskyldiga

Bestämmelser om vilka företag som är skyldiga att upprätta dokumentation finns i 19 kap. 2 a § LSK. Den som är skattskyldig för inkomst av näringsverksamhet ska upprätta skriftlig dokumentation avseende transaktioner med ett företag som är begränsat skattskyldigt enligt bestämmelserna i IL. Detta gäller dock bara om det finns en sådan ekonomisk intressegemenskap som anges i 14 kap. 20 § IL.

Kapitalinnehav

Om den ekonomiska intressegemenskapen uteslutande kan hänföras till ett företags direkta eller indirekta kapitalinnehav i ett eller flera andra företag behöver dokumentation bara upprättas om kapitalandelen i varje led uppgår till mer än 50 %. Detta innebär vid indirekt ägande att innehavarens andel av kapitalet bestäms med utgångspunkt i den lägsta kapitalandelen som förekommer i något led av ägarkedjan.

Ledning och övervakning

Ekonomisk intressegemenskap kan även uppkomma genom ledning och övervakning av ett annat företag och i dessa fall kan det vara svårt att avgöra om det finns ett tillräckligt stort inflytande. För att öka förutsebarheten för de företag som inte uppfyller kravet på kapitalandel och som ändå berörs av dokumentationskraven begär Skatteverket bara att följande företag lämnar dokumentation:

1. Juridiska personer som äger eller ägs av andra juridiska personer under förhållanden som motsvarar de som anges i 1 kap. 11 § ABL för moderbolag och dotterföretag.
2. Juridiska personer som på annat sätt ingår i intressegemenskap.

Koncernförhållande

Enligt definitionen i 1 kap. 11 § ABL är det bara aktiebolag som kan vara moderbolag. Om ägarföretaget är någon annan typ av juridisk person såsom handelsbolag, ekonomisk förening, stiftelse, utländsk juridisk person m.m. och detta vid en prövning av villkoren i 1 kap. 11 § ABL hade ansetts vara moderbolag anser Skatteverket att det föreligger sådan ekonomisk intressegemenskap som medför dokumentationsskyldighet.

Oäkta koncern

Med juridiska personer som på annat sätt ingår i intresse- gemenskap avses i detta sammanhang att en fysisk person, ensam eller tillsammans med sådana närstående personer som anges i 2 kap. 22 § IL, har det bestämmande inflytandet över två eller flera juridiska personer utan att dessa ingår i ett formellt koncernförhållande. Även när en trust eller annan rättsfigur som inte är en juridisk person har det bestämmande inflytandet över två eller flera juridiska personer anser Skatteverket att dessa har sådan ekonomisk intressegemenskap med varandra som medför dokumentationsskyldighet.

På grund av ovan angivna begränsningar kommer vissa företag att kunna vara i ekonomisk intressegemenskap med varandra enligt 14 kap. 20 § IL utan att Skatteverket kräver att de ska upprätta någon dokumentation. Detta undantar dem emellertid inte från skyldigheten att följa armlängdsprincipen i sina interna transaktioner och korrigeringsregeln är därför tillämp- lig om prissättningen mellan parterna är felaktig.

Handelsbolag

Ett handelsbolag är inte skattskyldigt för inkomst av närings- verksamhet och behöver därför inte upprätta dokumentation. Skatteverket anser inte heller att ett aktiebolag som är delägare i ett handelsbolag behöver upprätta dokumentation avseende handelsbolagets transaktioner med ett utländskt närstående före- tag (Skatteverket 2007-09-24, dnr 131 551422-07/111). Aktie- bolaget är visserligen skattskyldigt för sin andel av handels- bolagets resultat men handelsbolaget är en egen juridisk person med eget ansvar för bokförings- och deklarationsunderlag.

Fast driftställe

Dokumentationsskyldigheten omfattar inte transaktioner mellan ett svenskt företags "huvudkontor" och dess fasta driftställe i utlandet. Den omfattar inte heller transaktioner mellan ett utländskt företag och dess fasta driftställe i Sverige. Ett svenskt företag med fast driftställe i utlandet är emellertid skyldigt att upprätta dokumentation avseende transaktioner som företas med ett utländskt närstående företag och som är hänförliga till verksamheten i det fasta driftstället. Driftstället är en del av det svenska företaget och det är det svenska företaget som är motpart till det utländska företaget och därmed skyldigt att dokumentera interna transaktioner med detta företag.

Skatteverket anser inte att ett svenskt företag är skyldigt att dokumentera transaktioner som det har med ett utländskt närstående företags fasta driftställe i Sverige och som det utländska företaget är skattskyldigt för här (Skatteverket 2007- 09-24, dnr 131 550432-07/111).

53.16.2.3 Dokumentationens innehåll

Dokumentationen ska innehålla en beskrivning av företaget, organisationen och verksamheten, uppgift om arten och omfattningen av transaktionerna, en funktionsanalys, en beskrivning av vald prismetod och en jämförbarhetsanalys (19 kap. 2 b § LSK).

Rimlig bedömning

Dokumentationen behöver bara innehålla sådana uppgifter som behövs för en rimlig bedömning av om priser och övriga villkor avseende interna transaktioner överensstämmer med armlängdsprincipen (2 § SKVFS 2007:1). I fråga om komplexa, svåröverskådliga och ovanliga transaktioner kan i regel större krav ställas på dokumentationen än vid enklare transaktioner av ren rutinkaraktär. Transaktioner som är av mindre väsentlighet och vars marknadsvärde är av liten betydelse för resultatet behöver inte dokumenteras. Vad som är sådana transaktioner får bedömas från fall till fall. Ett stort företag med hög omsättning och många transaktioner kan således avstå från att dokumentera en transaktion som, om den genomförs av ett mindre företag, ska dokumenteras.

Juridisk och organisatorisk struktur

Dokumentationen ska innehålla en beskrivning av företagsgruppens juridiska struktur där ägarförhållandena framgår. Även företagsgruppens organisatoriska struktur av verksamheten ska beskrivas samt väsentliga förändringar under räkenskapsåret (3 § SKVFS 2007:1). Hur omfattande beskrivningen behöver vara kan variera från fall till fall. Exempelvis behöver inte ett svenskt dotterbolag i en multinationell koncern lämna någon utförlig redovisning om de delar av koncernen som företaget inte har någon koppling till.

Finansiell information

Beskrivningen ska innehålla sådan finansiell information som behövs för att kunna bedöma resultatet av den eller de prismetoder företaget valt att tillämpa på interna transaktioner under räkenskapsåret (4 § SKVFS 2007:1). Vilken information som behövs varierar med vilken prismetod som använts. Tillämpas t.ex. nettomarginalmetoden kan information behövas avseende den utländska motparten (se avsnitt 4.4.4 i SKV M 2007:25).

Branschspecifika förhållanden

Beskrivningen ska också innehålla uppgifter om branschspecifika förhållanden och den inriktning på verksamheten som påverkat företags prissättning av interna transaktioner (4 § SKVFS 2007:1). Det kan exempelvis avse konkurrensituationen, strategier för att erövra marknadsandelar samt omstrukturering av verksamheten.

Beskrivning av transaktionerna	Tillämpningen av armlängdsprincipen innebär att en jämförelse görs av villkoren vid transaktioner mellan närstående företag med villkoren vid transaktioner mellan oberoende företag. En viktig del i denna s.k. jämförbarhetsanalys är att identifiera likheter och skillnader i de varor, tjänster m.m. som ska jämföras. Därför ska dokumentationen innehålla en beskrivning av företagets interna transaktioner i förhållande till vart och ett av de företag det haft transaktioner med (5 § SKVFS 2007:1). I detta sammanhang måste givetvis beaktas att det bara är transaktioner som har betydelse för prissättningen som ska dokumenteras (se kantrubrik ovan Rimlig bedömning) och att vissa transaktioner kan dokumenteras på ett förenklat sätt (se kantrubrik nedan Transaktioner av mindre värde – förenklad redovisning). Beroende på typ av transaktion och villkoren mellan parterna kan transaktionerna beskrivas var för sig eller i aggregerad form. I 5 § SKVFS 2007:1 ges exempel på vad beskrivningen ska innehålla. Där nämns typen av transaktion, värde, mängd och andra avtalsvillkor. Olika typer av transaktioner kan medföra olika behov av information. I avsnitt 4.5.1.4 i SKV M 2007:25 ges exempel på vad dokumentationen kan behöva innehålla.
Avtal	Dokumentationen ska innehålla de avtal som är väsentliga för prissättningen eller en förteckning över dessa avtal. Om företaget har ett stort antal avtal kan det i stället upprätta en beskrivning av vilka olika huvudkategorier av avtal som företaget ingått och vilken prismetodik dessa innehåller (6 § SKVFS 2007:1). Om muntliga avtal förekommer ska dessa också anges eller förtecknas om de är väsentliga för prissättningen.
APA m.m.	Överenskommelser mellan företaget och ett eller flera länders skattemyndigheter om prissättningen av interna transaktioner (Advance Pricing Arrangement, APA) ska också redovisas. Likaså förhandsbesked eller andra beslut i prissättningsfrågor som berör företaget (6 § SKVFS 2007:1).
Funktionsanalys	Dokumentationen ska innehålla en funktionsanalys (se avsnitt 53.6.1) där parternas verksamheter beskrivs, vilka tillgångar (materiella och immateriella) som används och vilka risker som är förknippade med verksamheten (7 § SKVFS 2007:1).
Prismetod	I dokumentationen ska en beskrivning lämnas om vilken prismetod (se avsnitt 53.7.1) som valts och hur den tillämpats (8 § SKVFS 2007:1). Det finns däremot inget krav på att redovisa varför en viss metod valts eller varför övriga metoder inte valts.

**Jämförbarhets-
analys**

En jämförbarhetsanalys (se avsnitt 53.8.1) ska ingå i dokumentationen där en beskrivning görs av använda interna och externa jämförelsetransaktioner samt hur urvalet av jämförelsetransaktioner skett (9 § SKVFS 2007:1). Analysen ska ske med beaktande av jämförelsefaktorerna (karaktäristika för varan, tillgången eller tjänsten i fråga, funktionsanalys, avtalsvillkor, ekonomiska omständigheter samt affärsstrategier). Om justeringar har gjorts för att förbättra jämförbarheten ska dessa beskrivas. I de fall företaget inte har identifierat några jämförelsetransaktioner ska dokumentationen innehålla en beskrivning av hur företaget kommit fram till att prismetodiken överensstämmer med armlängdsprincipen.

**Transaktioner
av mindre värde
– förenklad
redovisning**

För interna transaktioner av mindre värde får dokumentationen innehålla en förenklad redovisning (10 § SKVFS 2007:1). Det förenklade förfarandet har tillkommit för att kravet på dokumentation inte ska bli för betungande för företagen. Med transaktioner av mindre värde avses varor till ett sammanlagt marknadsvärde av högst 630 prisbasbelopp per företag inom företagsgruppen samt övriga transaktioner till ett sammanlagt marknadsvärde av högst 125 prisbasbelopp per företag inom företagsgruppen. Möjligheten till förenklad redovisning gäller dock inte överlåtelse av immateriella tillgångar.

Det är storleken på transaktionerna som avgör om företaget kan lämna en förenklad redovisning, inte storleken på företaget. Prisbasbeloppet för 2011 har fastställts till 42 800 kr. Det innebär att ett företag kan dokumentera varutransaktioner på ett förenklat sätt vid 2012 års taxering om transaktionerna för ett räkenskapsår uppgår till högst 26 964 000 kr per företag. Övriga transaktioner får uppgå till högst 5 350 000 kr per företag.

Av bilagan till SKVFS 2007:1 framgår vad den förenklade redovisningen ska innehålla. Även om det till stora delar är samma typ av information som ska lämnas som i en fullständig dokumentation kan den förenklade redovisningen ske på ett mer kortfattat sätt och exempelvis redovisas i en uppställning eller tabellform. I bilaga 2 till SKV M 2007:25 ges exempel på hur det kan se ut.

**Underlag varje
räkenskapsår**

Interna handlingar och uppgifter som ingår i dokumentationen ska finnas för varje räkenskapsår (11 § SKVFS 2007:1). Om inga förändringar skett som påverkar prissättningen kan det räcka med en hänvisning till föregående års dokumentationsunderlag eller en uppgift om var materialet finns. Om inte

armlängdspriser sätts löpande måste företaget ha sådant underlag att det kan testa att de transaktioner det haft under året med parter inom företagsgruppen motsvarar den nivå som speglar armlängdsprincipen. Allt dokumentationsunderlag ska således finnas senast då deklarationen upprättas för att ett eventuellt pristest ska kunna ske innan deklarationen avlämnas.

Rutiner för sammanställning

Företaget ska ha sådana rutiner att det är möjligt att sammanställa en dokumentation för varje räkenskapsår på begäran av Skatteverket (11 § SKVFS 2007:1). Det finns inget krav på att det ska finnas ett färdigt och samlat ”paket” framtaget vid tidpunkten för deklarationens färdigställande.

Inlämnas på begäran vid revision

Dokumentationen ska inte bifogas deklarationen utan lämnas först när Skatteverket begär det (12 § SKVFS 2007:1). En sådan begäran, av hela eller delar av dokumentationen, får ske i samband med revision av företaget och kan tidigast ske efter den tidpunkt då deklarationen för räkenskapsåret ska lämnas, dvs. inklusive tid för deklarationsanstånd. Företaget ska ges rimlig tid att sammanställa sitt underlag till en fullständig dokumentation. En bedömning får därför göras från fall till fall vilken tid företaget kan behöva för att sammanställa dokumentationen beroende på omfattning av verksamheten och erfarenhet av dokumentationsfrågor etc. Skatteverket anser att som utgångspunkt bör 30 dagar tillämpas i normala fall.

Språk

Dokumentationen ska upprättas på svenska, norska, danska eller engelska (13 § SKVFS 2007:1).

Förvaring

I 14 § SKVFS 2007:1 anges att dokumentationen ska bevaras i tio år efter utgången av det kalenderår då räkenskapsåret avslutades (jfr även avsnitt 7.2 i SKV M 2007:25). Från och med den 1 januari 2011 har bokföringslagens arkiveringstid för räkenskapsmaterial sänkts från tio år till sju år. Sju år gäller därmed även för bevarande av dokumentation av intjänster. Föreskrifterna och meddelandet kommer därför att ändras.

EUTPD

En dokumentation som är upprättad enligt EUTPD och som uppfyller de villkor som anges där anses upprättad enligt Skatteverkets föreskrifter (15 § SKVFS 2007:1). EUTPD beskrivs i avsnitt 53.16.3. Om dokumentation upprättas enligt EUTPD ska ändå bestämmelserna i 11–14 §§ SKVFS 2007:1 om underlag för varje räkenskapsår, inlämnande, språk och förvaring tillämpas.

53.16.3 EUTPD

Uppförandekod om dokumentation

Inom ramen för kommissionens EU Joint Transfer Pricing Forum (JTPF) har en uppförandekod om dokumentationskrav på internprissättningsområdet utarbetats. Den innehåller en modell för dokumentation, "European Union Transfer Pricing Documentation" (EUTPD). Uppförandekoden utgör inte ett rättsligt bindande instrument, utan är en överenskommelse staterna emellan baserad på ömsesidighet. Avsikten är att en dokumentation upprättad i enlighet med uppförandekoden ska accepteras inom hela EU. De krav som ställs inom ramen för EUTPD skulle i vissa fall kunna uppfattas som ganska långtgående men modellen är frivillig för de skattskyldiga. Dokumentations skyldigheten i LSK är uppfylld om dokumentation upprättas enligt EUTPD (15 § SKVFS 2007:1).

Två delar

EUTPD består av två delar. Första delen utgörs av standardiserade uppgifter som behandlar hela den del av företagsgruppen som är belägen inom unionen, en s.k. "masterfile". Andra delen utgörs av en landsspecifik dokumentation. Detta innebär att den dokumentation som upprättas delvis är gemensam för samtliga företag inom företagsgruppen och delvis är upprättad specifikt för varje stat där företagsgruppen är verksam.

Vad en "masterfile" och en landsspecifik dokumentation bör innehålla enligt uppförandekoden framgår av avsnitt 7.3.2 i SKV M 2007:25.

53.17 Undanröjande av dubbelbeskattning

Om ett svenskt företag beskattas på grund av att en justering skett av priset på varor, tjänster eller tillgångar som köpts från eller sålts till ett utländskt koncernföretag, uppkommer oftast s.k. internationell ekonomisk dubbelbeskattning. Detsamma gäller om ett utländskt företag har blivit beskattat i utlandet på grund av sina transaktioner med ett närstående svenskt företag.

OECD:s modellavtal

I artikel 9 punkt 2 av OECD:s modellavtal anges att om det ena landet höjt inkomsten för ett företag ska det andra landet göra en motsvarande justering för att undvika dubbelbeskattning. En sådan justering sker inte automatiskt utan bara under förutsättning att det andra landet anser att inkomständringen i det första landet skett i enlighet med armlängdsprincipen (punkt 6 i kommentaren till artikel 9 i modellavtalet). Det finns således ingen skyldighet att undanröja en uppkommen dubbelbeskattning.

Ömsesidig överenskommelse	I de fall det finns ett skatteavtal med det andra landet och ett företag anser att det uppkommit en dubbelbeskattning kan företaget begära hjälp hos den behöriga myndigheten i sitt hemland. I skatteavtalen finns normalt en bestämmelse motsvarande artikel 9 punkt 2 i OECD:s modellavtal. Den behöriga myndigheten kan lösa frågan genom s.k. ömsesidig överenskommelse (mutual agreement) med det andra landet. Mer om detta förfarande finns i avsnitt 4.5.3.25.
Skatteverket behörig myndighet	Skatteverket är behörig myndighet i Sverige. Mer information om ömsesidiga överenskommelser och hur en ansökan görs finns på www.skatteverket.se och hittas med hjälp av sökorden ”undandröjande av dubbelbeskattning”.
Konvention om skiljedomsförfarande vid internprissättning EU:s skiljemannakonvention	Förutom skatteavtalen finns inom EU en konvention (90/436/EEG) för undvikande av dubbelbeskattning i samband med internprissättning, <i>Convention on the elimination of double taxation in connection with the adjustment of profits of associated enterprises</i> . Den kallas ofta skiljemannakonventionen. Jämfört med en sedvanlig förhandling enligt skatteavtalen innebär konventionen en skyldighet för staterna att undandröja dubbelbeskattningen i samband med internprissättning. Konventionen har införlivats i svensk rätt genom lagen (1999:1211) om konvention om undandröjande av dubbelbeskattning vid justering av inkomst mellan företag i intressegemenskap. Lagen trädde i kraft den 1 november 2004.
Rådgivande kommitté	De behöriga myndigheterna har enligt konventionen två år på sig att lösa frågan om dubbelbeskattning från den tidpunkt då den först blev anhängiggjord av företaget hos en av de behöriga myndigheterna. Tvåårsperioden, som kan frångås genom ömsesidig överenskommelse mellan de behöriga myndigheterna efter samtycke av berört företag, ska i det fall företaget överlämnat frågan för domstols prövning i stället räknas från den tidpunkt när dom meddelats av högsta instans. Om de berörda staterna misslyckas med att komma fram till en lösning ska de inrätta en rådgivande kommitté.
Yttrande inom sex månader	Kommittén ska yttra sig om hur den aktuella dubbelbeskattningssituationen ska lösas inom sex månader efter det att frågan överlämnats till kommittén. De behöriga myndigheterna ska besluta om att undandröja dubbelbeskattningen inom en sexmånadersperiod efter det att kommittén lämnat sitt yttrande. Myndigheterna kan avvika från det yttrande som lämnats av kommittén. Om de inte kan uppnå enighet om detta måste de dock följa kommitténs yttrande.

53.18 Prissättningsbesked

Advance Pricing Arrangement (APA)

Inom OECD används begreppet Advance Pricing Arrangement (APA) som benämning på förfaranden där näringsidkare och skatteförvaltningar i förväg når överenskommelser om prissättning av internationella transaktioner mellan närstående parter. En sådan överenskommelse kan vara unilateral vilket innebär att den sker mellan näringsidkaren och skatteförvaltningen i den stat näringsidkaren är verksam. En bilateral eller multilateral överenskommelse ingås mellan två eller flera stater med stöd av skatteavtalens bestämmelser om ömsesidig överenskommelse (artikel 25 i OECD:s modellavtal).

Lag om prissättningsbesked

I lagen (2009:1289) om prissättningsbesked vid internationella transaktioner regleras möjligheten för näringsidkare att inom inkomstskatteområdet ansöka om besked om framtida prissättning av internationella transaktioner mellan parter som är i ekonomisk intressegemenskap, s.k. prissättningsbesked. Skatteverket är handläggande myndighet och lämnar sådana prissättningsbesked.

Såväl svenska näringsidkare som utländska näringsidkare med fast driftställe i Sverige omfattas av bestämmelserna. En näringsidkare som innan ansökan ges in vill diskutera förutsättningarna för ett prissättningsbesked och vad ansökan bör innehålla, ska ges möjlighet till ett förmöte. En ansökan får inte avse en fråga av enkel beskaffenhet eller transaktioner av mindre omfattning.

Ömsesidig överenskommelse

Ett prissättningsbesked ska bara kunna meddelas om det föreligger en ömsesidig överenskommelse med en eller flera berörda stater med vilka Sverige har ingått skatteavtal. Några unilaterala prissättningsbesked kan således inte meddelas. En ytterligare förutsättning är att den ömsesidiga överenskommelsen antingen står i överensstämmelse med ansökan eller att den har godtagits av näringsidkaren om den avviker från ansökan. Ett prissättningsbesked är bindande för Skatteverket, men kan ändras eller återkallas i vissa fall. Det kan exempelvis ändras om de antaganden och villkor som angetts i beskedet i något väsentligt avseende inte uppfylls.

Avgift

En avgift tas ut för prövning av en ansökan om prissättningsbesked. Avgiften är 150 000 kr per land vid ansökan första gången och något lägre vid förnyelse. I förordningen (2009:1295) om prissättningsbesked vid internationella transaktioner finns ytterligare uppgifter om vad en ansökan ska innehålla. Se även www.skatteverket.se, sökord "prissättningsbesked".

53.19 Bidrag/stöd till utländska bolag

53.19.1 Inledning

Koncernbidrag

Koncernbidrag kan inte lämnas med avdragsrätt till utländska koncernföretag som inte är skattskyldiga i Sverige (35 kap. IL). I vissa fall kan dock ett svenskt moderföretag göra avdrag för en slutlig förlust hos ett helägt utländskt dotterföretag enligt reglerna om koncernavdrag i 35 a kap. IL, se avsnitt 77 och 78.

Driftkostnad

I rättspraxis har avdrag emellertid medgetts för bidrag till utländska koncernbolag såsom kostnader för intäkternas förvärvande. I SOU 1964:29 och prop. 1965:126, som låg till grund för reglerna om öppna koncernbidrag, finns en redogörelse för dåvarande rättspraxis samt under vilka villkor sådana bidrag ansågs kunna lämnas.

Under 1994 och 1995 avkunnade Högsta förvaltningsdomstolen domar som är vägledande när det gäller avdrag för stöd/bidrag till utländska koncernbolag. Dessa bidrag kallas ofta marknadsföringsbidrag. I avsnitt 53.19.2 ges en redogörelse för domarna. Hur denna rättspraxis förhåller sig till korrigeringsregeln idag är oklart. Den frågan behandlas i avsnitt 53.19.3.

53.19.2 Rättspraxis

RÅ 1994 ref. 85 m.fl.

Under 1994 och 1995 avkunnade Högsta förvaltningsdomstolen sju domar (RÅ 1994 ref. 85, RÅ 1994 not. 697 samt RÅ 1995 not. 384–388) som är vägledande för hur avdragsrätten för stöd/bidrag till utländska koncernbolag ska bedömas. Skatteverket anser att dessa domar är i överensstämmelse med och förtydligar den tidigare rättspraxis och de förarbetsuttalanden från 1964 och 1965 som nämns i föregående avsnitt.

Nedan följer en redogörelse för de frågor som var uppe i domarna och hur de bedömdes.

Driftkostnader Ej intäkter samma år

För avdrag krävs att bidragen utgör utgifter för att förvärva och bibehålla inkomster och är att anse som driftkostnader i bolagets verksamhet. För avdragsrätt krävs inte att de under ett år nedlagda kostnaderna har gett upphov till intäkter under samma år för den som haft kostnaderna och rätt till avdrag kan föreligga även om kostnaderna bestått i t.ex. bidrag till ett annat rättssubjekt. Se RÅ 1994 ref. 85.

Samband med affärstransaktioner

Bidragen ska täcka kostnader som har ett direkt samband med de affärstransaktioner som förekommer mellan bolagen och dessa kostnader ska avse åtgärder som bolaget har ett direkt intresse av för sin egen verksamhet (RÅ 1994 not. 697).

Bidragen ska ha samband med affärstransaktionerna men det krävs inte alltid en viss omfattning på affärstransaktionerna. Avdrag har medgetts även om de båda bolagens affärer varit av mindre omfattning när etableringen i det andra landet ingått i en internationell satsning på en produkt som tagit lång tid och krävt att bolaget satsat stora resurser (RÅ 1994 ref. 85).

Mottagare

I de flesta fall har bidragen lämnats till helägda utländska dotterbolag men det är inte en nödvändig förutsättning. Avdrag har medgetts trots att det utländska bolaget ägdes till hälften av ett bolag utanför koncernen (RÅ 1994 ref. 85). Det ansågs inte troligt att det svenska bolaget skulle ha anledning att stödja något annat än försäljningen av de egna produkterna. Avdrag har även medgetts för bidrag som lämnats till utländska systerbolag (RÅ 1995 not. 388).

Förlusttäckning

Skatteverket har i flera av målen hävdats att det varit fråga om icke avdragsgilla förlusttäckningsbidrag men avdrag har medgetts även om bidraget motsvarat förlusten i det utländska bolaget (RÅ 1994 not. 697 och RÅ 1995 not. 387). I de flesta fall finns uppgift om att det utländska bolaget redovisat förlust. Däremot finns det inte i något fall uppgift om att det utländska bolaget gått med vinst det aktuella året.

Koppling mellan bidrag och kostnader

Det är oklart i vilken utsträckning det behöver finnas någon koppling mellan det lämnade bidraget och de kostnader som det varit avsett att täcka. I några av domarna går det inte att utläsa om det funnits en sådan koppling medan ett sådant samband framgår av vissa domar. I RÅ 1995 not. 385 påtalas att bidraget lämnats till den del dotterbolaget inte kunnat täcka marknadsförings- och försäljningskostnader själv samt att bidraget motsvarat drygt en tredjedel av dessa kostnader. Av RÅ 1995 not. 384 framgår att bidragen kraftigt understeg de utländska dotterbolagens försäljningskostnader för svensktillverkade produkter. I RÅ 1995 not. 386 har också en jämförelse gjorts mellan lämnat bidrag och kostnaderna för satsning på nya marknader. Även i RÅ 1995 not. 388 anges att bidragen utbetalats med anledning av att de utländska bolagen inte kunnat täcka sina försäljningskostnader.

Ändrad försäljningsinriktning

Avdrag har medgetts för kostnader som uppkommit vid viss ändrad inriktning av försäljningsverksamheten. I RÅ 1995 not. 387 har avdrag medgetts för bidrag som lämnats i samband med en av affärsmässiga skäl vidtagen förändring av det utländska bolagets marknadsinriktning och som avsett kostnader som i sin helhet orsakats av förändringen. Det utländska företaget hade tidigare sålt komponenter till kylanläggningar och övergick till att sälja kompletta kylanläggningar. Satsningen slog inte väl ut och det utländska bolaget återgick till komponentförsäljning vilket orsakade stora initialkostnader som täcktes med bidrag. I kostnaderna ingick förlust vid avveckling av lager som blivit övertaligt på grund av den nya försäljningsinriktningen. I RÅ 1995 not. 386 har avdrag medgetts för kreditfaktura till utländskt dotterbolag avseende lager som förstörts och lagerhållningskostnader. Marknadsföringen var en satsning som skedde helt på det svenska bolagets initiativ och blev ett misslyckande.

Mottagaren bedriver tillverkning

En förutsättning för avdrag är att kostnaderna ska kunna förväntas ge intäkter hos det bolag som lämnat bidraget. Därför har avdrag inte medgetts när behovet på den utländska marknaden skulle få tillgodoses med en fabrik där. Högsta förvaltningsdomstolen uttalade att de varor som produceras och säljs där ger upphov till intäkter som tillfaller det utländska bolag som äger fabriken (RÅ 1994 ref. 85). Däremot har avdrag medgetts när okomplicerade och skrymmande produkter tillverkades lokalt i de utländska bolagen på grund av fraktkostnaderna. I detta fall påtalade dock Högsta förvaltningsdomstolen att bidragen kraftigt understeg de utländska dotterbolagens försäljningskostnader för svensktillverkade produkter (RÅ 1995 not. 384).

Utländskt försäljningsbolag

Som framgår ovan anser Högsta förvaltningsdomstolen att det ska finnas ett direkt samband mellan bidragen och de affärstransaktioner som förekommer mellan bolagen. I samtliga fall där avdrag medgetts har det varit fråga om ett svenskt tillverkande bolag som sålt sina produkter genom ett utländskt försäljningsbolag. I de flesta fall har det utländska bolagets enda eller främsta uppgift varit att utgöra försäljningskanal till det svenska bolaget. Om det utländska försäljningsbolaget även säljer produkter från andra tillverkande koncernföretag har avdrag vägrats i kammarrätten i Göteborg i den mån bidraget ansetts komma det andra tillverkningsbolaget till godo (KRNG 2005-03-24, mål nr 7820-03 och KRNG 1996-06-28, mål nr 8515–8517-1993).

Tjänsteföretag

För bolag verksamma inom tjänstesektorn finns normalt inte samma tydliga samband mellan bidragen och bolagens affärstransaktioner som i fallen mellan tillverknings- och försäljningsbolag. Kammarrätterna har i ett flertal fall inte ansett att bidragen haft ett sådant samband med bolagets intäkter att de varit att betrakta som kostnader för intäkternas förvärvande och bibehållande (KRNS 2009-09-08, mål nr 9592–9593-08, KRNG 2008-03-26, mål nr 210–213-06, och KRNJ 1996-02-06, mål nr 3573-1993).

53.19.3 Förhållandet till korrigeringsregeln

I Högsta förvaltningsdomstolens domar från 1994 och 1995 prövades om lämnat stöd/bidrag till utländskt koncernbolag utgjorde en kostnad för intäkternas förvärvande och därför kunde ses som en driftkostnad i verksamheten. Motsvarande avdragsprövning görs idag enligt 16 kap. 1 § IL. I RÅ 1994 ref. 85 använde Högsta förvaltningsdomstolen reglerna om kostnadsavdrag för att pröva avdragsrätten för bidrag till ett utländskt närstående företag medan korrigeringsregeln tillämpades på det svenska bolagets underlåtenhet att fakturera samma utländska företag för hyres-, leasing- och royalty-betalningar.

År 2004 uttalade Högsta förvaltningsdomstolen att korrigeringsregeln är en specialbestämmelse för internationella förhållanden som har företräde framför generella regler vid beräkning av en näringsverksamhets resultat (RÅ 2004 ref. 13). Samma uttalande återkom i RÅ 2006 ref. 37. Ingen av domarna avsåg stöd/bidrag och det nämndes inte om korrigeringsregeln har företräde även i sådana fall.

Frågan om det går att få avdrag för ett bidrag till ett utländskt dotterbolag samtidigt som prissättningen av övriga transaktioner mellan parterna är armlängdsmässig tycks inte ha prövats i något av de mål Högsta förvaltningsdomstolen haft uppe som gäller stöd/bidrag. I de flesta fall finns inga uppgifter alls om prissättningen av varuförsäljningen. Detta kan bero på att Skatteverkets utredningar kanske inte varit inriktade på att bedöma parternas transaktioner ur ett helhetsperspektiv.

Korrigeringsregelns ordalydelse torde inte utesluta att en helhetsbedömning görs av både bidrag och prissättningen på varorna för att se om de avtalade villkoren avviker från vad oberoende parter skulle ha avtalat om och om det svenska tillverkningsbolagets resultat blivit lägre till följd av det.

Hur helhetsbedömningen görs blir beroende av vilken prismetod som används. Om exempelvis marknadsprismetoden används måste en sammanlagd bedömning göras av både priset på varorna och lämnat bidrag. Om däremot nettomarginalmetoden används saknar det betydelse om ett bidrag lämnas vid sidan om varuförsäljningen. I sådana fall jämförs det utländska försäljningsbolagets rörelsemarginal med oberoende företags.

Det är inte säkert att utgången blivit annorlunda i 1994 och 1995 års mål om korrigeringsregeln tillämpats och det gjorts en helhetsbedömning av bidrag och varuförsäljning. Av OECD:s riktlinjer framgår att det kan finnas affärsmässiga skäl att hålla låga priser för att komma in på en ny marknad, ta ökade marknadsandelar etc. Det torde sakna betydelse om detta sker genom ett sänkt varupris eller i form av bidrag för att täcka vissa kostnader. Ett försäljningsbolag som enligt avtal ska ta låga risker bör normalt redovisa en låg men stabil vinst. Om ett sådant företag redovisar förluster kan det bero på att prissättningen på de köpta varorna varit för hög. Ur ett helhetsperspektiv torde det även i ett sådant fall sakna betydelse om en justering av prissättningen görs genom ett lämnat bidrag.

54 Vad som ska tas upp i näringsverksamhet

54.1 Inledning

Huvudregel

Huvudregeln angående vad som ska tas upp i inkomstslaget näringsverksamhet finns i 15 kap. 1 § första stycket IL.

”Ersättningar för varor, tjänster och inventarier, avkastning av tillgångar, kapitalvinster samt alla andra inkomster i näringsverksamheten skall tas upp som intäkt.”

Alla inkomster som enligt 13 kap. IL hör till inkomstslaget näringsverksamhet ska, förutsatt att de inte är undantagna enligt 8 kap. IL, tas upp som intäkt om det inte finns ett särskilt stadgat undantag. Huvudregeln i IL innehåller exempel på vad som ska tas upp i inkomstslaget samt vidarehänvisning till andra kapitel i IL där det finns bestämmelser om inkomster.

54.2 Avyttring av olika slag av tillgångar

Av huvudregeln följer att alla inkomster och ersättningar för i inkomstslaget näringsverksamhet avyttrad egendom ska tas upp. Tillgångarna kan bestå av lager, inventarier eller kapitaltillgångar.

Det en näringsidkare erhåller vid försäljning är alltid skattepliktigt oavsett om ersättningen erläggs i pengar eller annat.

Försäljning av privat lösöre

Vilka kapitaltillgångar som en fysisk person ska ta upp i inkomstslaget näringsverksamhet framgår av 13 kap. 7 § IL.

Den intäkt som en skattskyldig fysisk person kan erhålla vid sidan av näringsverksamheten eller utanför vad som normalt utgör intäkt i näringsverksamheten, exempelvis vid avyttring av personlig lös egendom, beskattas i regel som inkomst av kapital (kapitalvinstreglerna) i den mån sådan avyttring är skattepliktig. Se vidare avsnitt 41.

Rörelsesmitta

Om en fysisk person säljer egendom med nära anknytning till en näringsverksamhet kan försäljningen i vissa fall beskattas i

inkomstslaget näringsverksamhet (jfr RÅ 1987 not. 452, RÅ 1989 ref. 55, RÅ 1990 not. 399 och RÅ 2002 ref. 80). Det kan t.ex. vara fråga om försäljning av varor som den skattskyldige drivit handel med vid sidan av den egentliga näringsverksamheten. Beskattning enligt reglerna för näringsverksamhet motiveras med att den skattskyldige inte säljer egendomen i sin egenskap av privatperson utan som yrkesman och därvid kan erhålla ett högre pris. På motsvarande sätt motiveras beskattningen vid försäljning av fastighet i byggnadsrörelse vid s.k. byggmästarsmitta.

Försäljning av omsättnings-tillgångar

Ersättning som erhållits vid total utförsäljning av lagret eller i samband med överlåtelse av verksamheten till utomstående eller till eget bolag i samband med ombildning av enskild näringsverksamhet, beskattas också som intäkt av näringsverksamhet. Om lagret vid s.k. apportbildning av bolag överlåts till ett pris som överstiger det bokförda värdet ska skillnaden beskattas hos överlåtaren som intäkt av näringsverksamhet, se vidare avsnitt 70. Om avyttringen är en underprisöverlåtelse sker under vissa förutsättningar ingen uttagsbeskattning. Vad gäller ombildningar till underpris se avsnitt 71.

Frågor som är specifika för jord- och skogsbruk behandlas i avsnitt 61.

Försäljning av maskiner och andra inventarier

Intäkt vid försäljning av maskiner och andra inventarier räknas som intäkt av näringsverksamhet.

Vinst resp. förlust vid avyttring

Vinst eller förlust vid avyttring av inventarier som anskaffats före beskattningsåret påverkar det skattemässiga resultatet endast indirekt. Försäljningsbeloppet påverkar direkt det skattemässigt lägsta tillåtna värdet på inventarierna, eftersom avskrivningsunderlaget reduceras med erhållet belopp vid försäljningen. Se vidare avsnitt 57.

Försäljning av patenträtt o.d.

Till intäkt av näringsverksamhet hänförs intäkt vid avyttring av patenträtt eller liknande tidsbegränsad rättighet. Om en sådan rättighet inte utgör lagertillgång i näringsverksamheten ska den i beskattningshänseende behandlas enligt de regler som gäller för inventarier. Hela försäljningsintäkten, med avräkning för oavskrivet restvärde, ska beskattas oavsett tiden för innehavet. Engångsersättning vid avyttring av patent ska tas upp till beskattning på en gång, medan ersättning i form av royalty beskattas efter hand som den uppbärs.

Egna uppfinningar	Intäkt genom försäljning av patent på egna uppfinningar betraktas som ersättning för eget arbete och beskattas som inkomst av tjänst, om uppfinnarverksamheten inte är yrkesmässig och av den anledningen betraktas som näringsverksamhet (RÅ 1947 Fi 395, RÅ 1950 Fi 37).
Försäljning av goodwill m.m.	Vad som erhålls vid försäljning av goodwill utgör intäkt av näringsverksamhet oavsett om försäljningen sker i samband med överlåtelse av verksamhet eller inte. Från intäkten får avdrag göras för vad som i beskattningshänseende kvarstår oavskrivet av den försålda rättigheten (se skattemässigt värde 2 kap. 33 § IL)
Ersättnings-etablering	I den utsträckning ersättningen en läkare eller sjukgymnast erhåller vid s.k. ersättningsetablering kan särskiljas från köpeskillingen i övrigt för avyttringen av verksamheten enligt reglerna i 5 a § lagen (1993:1651) om läkarvårdsersättning (LOL) respektive 5 a § lagen (1993:1652) om ersättning för sjukgymnastik (LOS) ska den anses hänförlig till inkomstslaget näringsverksamhet. Se Skatteverket 2009-11-04, dnr 131 818441-09/111. En ersättningsetablering får anses vara en rättighet av goodwills natur som upparbetats under den tid som den överlåtna verksamheten bedrivits av säljaren. Bestämmelserna om ackumulerad inkomst kan tillämpas på sådan ersättning.
Värdeminskningsavdrag	Värdeminskningsavdrag för förvärvad goodwill görs i enlighet med de regler som gäller för inventarier enligt 18 kap. 1 § IL (jfr RÅ 1981 Aa 102). För goodwill och rättigheter av liknande natur gäller dock inte reglerna för s.k. treårsinventarier enligt 18 kap. 4 § IL (jfr RÅ 1993 ref. 92). Har goodwill som ingår i näringsverksamhet erhållits genom arv eller gåva, ska det skattemässiga värde som gällde för den tidigare ägaren utgöra anskaffningsvärde för den skattskyldige och inte det vid arvsförfarandet beräknade avräkningspriset. Detta gäller om inte särskilda skäl talar emot detta enligt 18 kap. 8 § IL.
Försäljning av hyresrätt m.m. Hyresrätt	Intäkt vid försäljning av hyresrätt utgör intäkt av näringsverksamhet. Avdrag medges därvid för hyresrättens i beskattningshänseende oavskrivna värde. Avdrag för förvärvad hyresrätt får göras enligt de regler som gäller för värdeminskning av inventarier med den begränsning som angetts för goodwill och rättigheter av liknande natur under föregående rubrik. Enligt den praxis som utvecklats för rörelse utgör expropriationsersättning till person som drivit näringsverksamhet i förhyrda lokaler skattepliktig ersättning för hyresrätt och goodwill

förenad med denna hyresrätt (RÅ 1966 Fi 888, RÅ 1973 Fi 195 samt RÅ 1974 A 1228).

Expropriationsersättning som utgår till fastighetsägare som drivit näringsverksamhet i fastigheten är normalt skattepliktig intäkt av näringsverksamhet till så stor del som kan anses utgöra ersättning för inkomstbortfall (RÅ 1966 ref. 1). Restande belopp behandlas i princip som likvid vid avyttring av del av fastigheten.

Bostadsrätt

Det är viktigt att skilja mellan hyresrätt och bostadsrätt. En bostadsrätt är knuten till en andel i ett bostadsföretag. Om näringsverksamheten bedrivs i en lokal som innehas med bostadsrätt och bostadsrätten säljs, kan företagsformen vara avgörande för hur försäljningsintäkten ska beskattas.

– fysisk person och dödsbo

För fysisk person och dödsbo utgör en andel i ett bostadsföretag (bostadsrätt) i normalfallet en kapitaltillgång. En försäljning redovisas därför som huvudregel i inkomstslaget kapital (13 kap. 6 § första stycket IL). Särskilda regler gäller dock om bostadsrätten redovisats som tillgång i näringsverksamhet. Föreligger det underskott i näringsverksamheten ska detta dras av från kapitalvinsten. Även värdehöjande reparationer kan påverka kapitalvinsten. Se vidare avsnitt 32.

För att en försäljning av bostadsrätt för fysisk person eller dödsbo ska beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet, krävs att bostadsrätten utgör en lagertillgång i en bedriven näringsverksamhet. Med lagertillgång avses tillgång som är avsedd för omsättning eller förbrukning (17 kap. 3 § IL). Enligt Skatteverkets bedömning har syftet vid förvärvet av bostadsrätterna stor betydelse vid bedömningen av om bostadsrätterna ska anses utgöra lagertillgångar i en näringsverksamhet. Vid bedömningen bör följande omständigheter beaktas:

- antal omsatta bostadsrätter,
- innehavstid,
- varaktighet och regelbundenhet i handeln,
- om handel ombesörjs av den skattskyldige själv eller av utomstående mäklare,
- om den skattskyldige under innehavstiden utfört förbättringar av bostadsrätterna och om dessa utförts av den skattskyldige själv eller av utomstående,

- om den skattskyldige under samma tidsperiod även bedrivit handel med fastigheter, samt
- om den skattskyldige har anknytning till byggnads- eller mäklarbranschen.

En helhetsbedömning av samtliga omständigheter måste göras i varje enskilt fall. Någon generell antalsgräns innebärande att bostadsrätter ska anses utgöra lager vid visst antal köp och försäljningar under en viss given tidsperiod kan inte anges. Se även KRNS 2009-11-04, mål nr 1528–1529-09 samt KRNG 2010-01-27, mål nr 2653-09.

**–aktiebolag m.fl.
juridiska personer**

För aktiebolag m.fl. juridiska personer beskattas försäljning av bostadsrätt i inkomstslaget näringsverksamhet, eftersom inkomster och utgifter på grund av innehav av tillgångar och skulder eller i form av kapitalvinster och kapitalförluster också hänförs till inkomstslaget näringsverksamhet (13 kap. 2 § IL). Detta förutsätter dock att aktiebolaget också formellt innehaft lokalen med bostadsrätt. Ett aktiebolags innehav av andel i bostadsföretag kan antingen utgöra lagertillgång eller kapitaltillgång. Med kapitaltillgångar avses andra tillgångar i näringsverksamheten än lagertillgångar, pågående arbeten, kundfordringar och liknande tillgångar (25 kap. 3 § andra stycket IL).

Ett aktiebolags andelar i ett privatbostadsföretag (2 kap. 17 § IL), och som utgör kapitaltillgångar, är inte näringsbetingade andelar (24 kap. 14 § tredje stycket IL). Vinst eller förlust på sådana andelar ska beräknas enligt kapitalvinstreglerna (25 kap. 2 och 3 §§ IL). Andelar i bostadsföretag som inte utgör privatbostadsföretag, s.k. oäkta bostadsföretag, är däremot normalt att anse som näringsbetingade andelar (24 kap. 13 och 14 §§ IL). Vinst vid avyttring av sådana andelar är skattefri, varpå eventuella förluster därmed inte är avdragsgilla (25a kap. 5 § IL).

Om ett aktiebolags andelar i bostadsföretag utgör lagertillgångar, ska försäljningarna beskattas enligt allmänna rörelse-regler, oavsett om andelarna avser privatbostadsföretag eller ej. Enligt Skatteverkets bedömning har aktiebolagets syfte med förvärvet av andelarna betydelse för om de ska anses utgöra lagertillgångar eller ej. En helhetsbedömning måste göras i varje enskilt fall. Följande omständigheter bör beaktas vid bedömningen:

- antal omsatta bostadsrätter,

- innehavstid,
- varaktighet och regelbundenhet i handeln,
- om handeln ombesörjs av aktiebolaget självt eller av utomstående, samt
- om aktiebolaget under samma tidsperiod även bedrivit handel med fastigheter.

Fråga om aktiebolags andelar i bostadsföretag utgjort lagertillgångar eller kapitaltillgångar har prövats i bl.a. KRNS 2010-09-29, mål nr 3355–3357-10 samt KRNS 2010-10-22, mål nr 7543-09 och 7544–7545-09. I samtliga fall bedömdes andelarna vara lagertillgångar i näringsverksamheten.

– handelsbolag

Ett handelsbolags försäljning av bostadsrätt som utgör lagertillgång ska, precis som för aktiebolag, beskattas enligt allmänna rörelse regler och således ingå i handelsbolagets skattemässiga resultat. Vid prövning av huruvida bostadsrätten utgör lagertillgång tillämpas samma kriterier som för aktiebolag.

Vinst (förlust) vid försäljning av bostadsrätt som hos handelsbolaget utgör kapitaltillgång, beskattas i kapital för fysiska delägare och i näringsverksamhet för juridiska delägare.

Försäljning av fastigheter

En närmare redogörelse för reglerna om vinst vid försäljning av näringsfastighet lämnas i avsnitt 31.

Omsättningsfastigheter (lagerfastigheter)

Intäkt vid försäljning av näringsfastighet som utgör omsättningstillgång hänförs alltid till inkomstslaget näringsverksamhet. Vid taxeringen medgivna värdeminskningssavdrag som inte har gjorts i räkenskaperna ska återföras till beskattning i näringsverksamhet.

Övriga näringsfastigheter

Vid icke yrkesmässig avyttring av näringsfastighet har företagsformen betydelse för i vilket inkomstslag vederlaget ska redovisas.

– för fysisk person och dödsbo

Fysisk person och dödsbo ska enligt huvudregeln redovisa avyttring av fastighet som utgör anläggningstillgång i inkomstslaget kapital. Har fastigheten under innehavet redovisats som tillgång i inkomstslaget näringsverksamhet ska dock eventuellt underskott av verksamheten för det senaste året dras av från kapitalvinsten i inkomstslaget kapital (45 kap. 32 § IL).

Vid expropriation eller därmed jämförlig tvångsförsäljning kan fysisk person begära att ersättningen i stället behandlas som intäkt av näringsverksamhet. På så sätt öppnas även för enskild

näringsidkare möjlighet att göra avsättning till ersättningsfond avseende byggnad och mark (13 kap. 6 § andra stycket IL).

Även vid icke yrkesmässig avyttring av fastighet ska medgivna avdrag för värdeminskning m.m. i vissa fall återföras som intäkt av näringsverksamhet.

54.3 Intäkter från bankkonton, värdepapper och dylikt

Nedan beskrivs i vilka situationer bestämmelserna i inkomstslaget kapital ska tillämpas i inkomstslaget näringsverksamhet (24 kap. 2 § och 25 kap. 3 § IL). Reglerna om kapital i inkomstslaget näringsverksamhet behandlas utförligt i avsnitt 82.

Enskilda näringsidkare och enkelt bolag

Aktier och andra värdepapper ingår bara i inkomstslaget näringsverksamhet för fysiska personer om de utgör lager eller då särskilda bestämmelser hänför dem dit. Så kan vara fallet t.ex. beträffande byggmästare se avsnitt 62.

Ej värdepappershandel

För fysiska personer (eller handelsbolag med fysiska personer som delägare) och dödsbon är praxis den att värdepappershandel endast anses föreligga då den skattskyldige handlar för andras räkning. Jfr RÅ 1981 1:4, där Högsta förvaltningsdomstolen beträffande ett handelsbolag ägt av fysiska personer krävde, för att värdepappershandel skulle föreligga, att aktiehanteringen skulle vara inriktad på att tillhandagå allmänheten eller särskilda investerare som skulle kunna betraktas som kunder med direkt efterfrågade investeringsobjekt.

Att den skattskyldige i stor omfattning handlar med värdepapper för egen räkning och är inriktad på kortsiktiga spekulationsvinster utgör inte skäl att betrakta verksamheten som värdepappershandel i skatterättslig mening.

För att få tillstånd av Finansinspektionen till sådan verksamhet som innebär handel med värdepapper för annans räkning krävs numera att aktiebolagsformen används, se definitionen av värdepappersbolag, lag (2007:528) om värdepappersmarknad 1 kap. 5 § p 26.

Näringsbetingade andelar i kooperativa föreningar räknas till inkomstslaget näringsverksamhet för fysiska personer. Det samma gäller för fordringar på sådana kooperativa föreningar. Både löpande avkastning och vinst vid försäljning ska tas upp i näringsverksamheten. Avdrag för kapitalförlust på närings-

betingad andel i kooperativ förening ska också göras i fysikers näringsverksamhet.

Löpande avkastning beskattas enligt bokföringsmässiga grunder. Vinst eller förlust vid avyttring beräknas enligt kapitalvinstreglerna trots att beskattning sker i inkomstslaget näringsverksamhet. Det innebär att avdrag för orealiserad värdenedgång ej kan medges under innehavstiden.

Andra värdepapper än näringsbetingade andelar i kooperativa föreningar beskattas för fysiska personer i inkomstslaget kapital även om innehavet är näringsbetingat, jfr prop. 1989/90:110 s. 457. Detta gäller såväl löpande avkastning som vinst vid försäljning. Det gäller även för derivat avsedda att säkra värden eller betalningsflöden inom näringsverksamheten, se RÅ 1997 ref. 5 I. Rättsfallet avsåg ett bolag men får anses vägledande även för vad som ska hänföras till kapital för fysiska personer.

Likvida medel

Ränta på banktillgodohavanden som hör till näringsverksamhet och på kundfordringar utgör intäkt av näringsverksamhet. Dit hör också utdelning som uppburits från aktiebolag eller ekonomiska föreningar i förhållande till gjorda inköp (rabatt) eller försäljningar (pristillägg) (13 kap. 2, 4, 7 och 9 §§ IL).

Andra placeringar av likvida medel än på bankkonto medför att räntan ska hänföras till inkomstslaget kapital. Placeringar som avser exempelvis riksgäldskonto, realränteobligation, certifikat, statsskuldväxlar, privatobligationer och räntefonder, hänförs således till inkomstslaget kapital, RÅ 1997 ref. 5 II.

Utgiftsräntor m.m.

Räntor på lån för anskaffande av bl.a. inventarier, näringsfastighet eller andel i kooperativ förening som hänförs till näringsverksamheten är avdragsgilla i detta inkomstslag. Bokföringsmässiga grunder ska tillämpas och räntan periodiseras, jfr RÅ 1994 ref. 19 och RÅ 1995 ref. 71 (16 kap. 1 § IL).

Aktiebolag m.fl.

För aktiebolag utgör all ränta och utdelning intäkt av näringsverksamhet. Detsamma gäller vinster vid försäljning av värdepapper. Gränsdragningen mellan värdepappershandel och kapitalvinstbeskattat innehav har betydelse för hur resultatet ska beräknas. Se vidare avsnitt 82.

Utländsk lotterivinst

Även utländsk lotterivinst över 100 kr hänförs till näringsverksamhet om den inte är skattefri enligt 8 kap. 3 § andra och tredje stycket IL (se även, 42 kap. 25 § IL). För vinst som hänför sig i tiden före den 1 januari 2009 se Skatteverket 2004-03-31, dnr 130 281559-04/113.

54.4 Grupplivförsäkringar m.m.

Vissa avtalsförsäkringar

Förmån av grupplivförsäkring, avtalsgruppsjukförsäkring och trygghetsförsäkring vid arbetsskada ska inte tas upp som inkomst, om försäkringen grundar sig på avtal som träffats mellan försäkringsföretag och Lantbrukarnas riksförbund åren 1978 och 1986, Sveriges skogsägareföreningars riksförbund år 1986, Sveriges fiskares riksförbund år 1983 respektive Svenska samernas riksförbund år 1986, 15 kap. 9 § IL.

Gruppsjukförsäkring

Belopp som utfaller på grund av gruppsjukförsäkring som t.ex. AGS (avtalsgruppsjukförsäkring) utgör intäkt av näringsverksamhet om det är avsett att täcka inkomstbortfall i näringsverksamhet. I annat fall hänförs det till tjänst. Motsvarande gäller för dagersättning från TFA (trygghetsförsäkring vid arbetsskada), 15 kap. 9 § IL.

AGS är ett komplement till den allmänna försäkringen och ger ersättning vid sjukdom. Ersättning kan också utgå som komplement till sjukersättning eller aktivitetsersättning men utgör då inkomst av tjänst. Ett försäkringssystem som motsvarar AGS finns för lantbrukare, yrkesfiskare, skogsbrukare och renskötare. Egenföretagare i övrigt har möjlighet att ansluta sig till AGS.

TFA kan beskrivas som en av arbetsgivaren tecknad ansvarsförsäkring gällande arbetsolycksfall och arbetssjukdom. Den kan ge den enskilde ersättning utöver socialförsäkringen, bl.a. under akut sjukdomstid och vid invaliditet. Försäkringen omfattar i stort sett hela arbetsmarknaden och egna företagare kan ansluta sig.

54.5 Försäkringsersättningar

Skada på inventarier m.m.

Enligt huvudregeln, 8 kap. 22 § IL, utgör inte utfallande ersättningar på grund av skadeförsäkringar skattepliktig inkomst. Om försäkringsersättningen utgör kompensation för utebliven skattepliktig intäkt eller för avdragsgill kostnad i näringsverksamhet är den emellertid skattepliktig. Försäkringsersättning för inventarier, lager och liknande tillgångar blir således skattepliktig, eftersom köpeskillingen vid en försäljning av motsvarande tillgångar hade utgjort skattepliktig intäkt av näringsverksamhet.

Skada på byggnad

Försäkringsersättning för skada på näringsfastighet är skattepliktig. För att undvika likviditetsproblem för den skattskyldige finns regler som medger att erhållet försäkringsbelopp

**Skada på mark-
anläggning**

avsätts till ersättningsfond. Försäkringsersättning för byggnad som utgör privatbostad är inte skattepliktig.

Ledareförsäkring

För markanläggning gäller motsvarande regler som för näringsfastighet.

S.k. ledareförsäkring är en kapitalförsäkring varför utfallande belopp är skattefritt. Kostnader för sådan försäkring är därmed inte avdragsgilla i näringsverksamheten. Med ledareförsäkring menas försäkring som näringsidkare tagit på en anställds liv. Utfallande belopp tillfaller verksamheten.

54.6 Inkomster i samfällighet

Om en näringsfastighet har del i en sådan samfällighet som avses i 6 kap. 6 § första stycket IL t.ex. häradsallmänning, sockenallmänning eller allmänningsskog, räknas utdelning från samfälligheten för enskilda näringsidkare till inkomstslaget näringsverksamhet.

Om en näringsfastighet har del i en samfällighet som inte är att anse som ett skattesubjekt, dvs. samfälligheten delägarbeskattas, ska en enskild näringsidkare ta upp sin andel av samfällighetens intäkter och kostnader i inkomstslaget näringsverksamhet. Intäkterna måste överstiga de avdragsgilla kostnaderna med minst 600 kr för att resultatet ska redovisas i näringsverksamheten. Beloppsgränsen gäller inte kapitalvinster och kapitalförluster (15 kap. 10 § IL).

En delägarbeskattad samfällighets kapitalvinster och kapitalförluster på näringsfastigheter och näringsbostadsrätter räknas dock till inkomstslaget näringsverksamhet, endast om den fastighet som har del i samfälligheten är en lagertillgång.

54.7 Fastighetsägarens skattskyldighet för nyttjanderättshavares förbättringskostnader

**Byggnader och
markanläggningar**

Om en arrendator eller annan nyttjanderättshavare har lagt ned utgifter på fastigheten, så att fastighetens värde har ökat, blir fastighetsägaren skattskyldig för värdeökningen. Nyttjanderättshavaren medges i gengäld avdrag för sådana utgifter.

Fastighetsägaren ska ta upp värdet av förbättringar som bekostats av nyttjanderättshavaren då nyttjanderätten upphör. Dock ej till den del avskrivningsunderlaget redan ökat på grund av att fastighetsägaren ersatt nyttjanderättshavaren, se nedan. En

förutsättning är att förbättringen gjorts under tiden fastighetsägaren ägt fastigheten. Intäkten beräknas utifrån förbättringens värde vid nyttjanderättens upphörande. Fastighetsägarens avskrivningsunderlag får tillföras det belopp som tas upp som intäkt. Om fastighetsägaren ersätter nyttjanderättshavaren för utgifter som denne lagt ned på byggnad och/eller markanläggning beskattas nyttjanderättshavaren för ersättningen.

Inventarier

Fastighetsägaren får inte öka sitt avskrivningsunderlag med eventuell värdeökning på inventarier (byggnads- och markinventarier m.fl.) vars förbättring bekostats av nyttjanderättshavaren. Om fastighetsägaren däremot har ersatt nyttjanderättshavaren för sådan värdeökning, får avskrivningsunderlaget ökas med ersättningen.

54.8 Diverse intäkter

Egenavgifter

Fysisk person får vid taxeringen avdrag för belopp som har avsatts för att täcka på beskattningsåret belöpande egenavgifter avseende näringsverksamhet här i riket (16 kap. 29 § IL). Det gäller oavsett om avsättningen avser fulla socialavgifter eller särskild löneskatt. Medgivet avdrag ska tas upp till beskattning som intäkt av näringsverksamhet närmast följande beskattningsår. Även egenavgifter som fallit bort utgör intäkt av näringsverksamhet i den mån avdrag har medgetts för avgifterna vid beräkning av resultatet (15 kap. 7 § andra stycket IL).

Skatter

Avdragsrätt föreligger inte för allmänna svenska skatter. Återbetalade sådana skatter blir därför i normalfallet skattefria. Eventuell intäktsränta på återbetald skatt är också skattefri (8 kap. 7 § IL). I vissa fall kan avdrag medges i näringsverksamheten för speciell skatt eller avgift. Om sådan skatt eller avgift sedermera återbetalas, avkortas eller avskrivs utgör beloppet skattepliktig intäkt i den näringsverksamhet där avdraget åtnjuts. Bestämmelsen är tillämplig oavsett företagsform. Vad gäller återbetalning av ingående mervärdesskatt som tidigare dragits av som kostnad, se RÅ 2010 ref. 95 och HFD domar 2011-10-28 i mål 678-11 och mål 1801-1803-11.

Gottgörelse ur pensionsstiftelse, personalstiftelse

Gottgörelse ur pensions- eller personalstiftelse beskattas som intäkt av näringsverksamhet om avdrag har medgetts för avsättning till stiftelsen. Om avsättning som gjorts med avdragsrätt för att trygga pensionsutfästelser uppgår till ett lägre belopp vid beskattningsårets utgång än vid föregående beskattningsårs utgång ska mellanskillnaden tas upp som intäkt (28 kap. 22 § IL).

Skadestånd	Till skattepliktig intäkt hänförs också skadestånd som inflyter i verksamheten.
Räntefördelning	Beträffande positiv och negativ räntefördelning i näringsverksamhet se avsnitt 67.
Bidrag från stat, kommun, EG m.fl.	De olika stödformerna behandlas närmare i avsnitt 64.
Sjukpenning m.m.	Följande ersättningar i samband med sjukdom m.m. är enligt 15 kap. 8 § IL skattepliktiga om de grundar sig på förvärvsinkomst på grund av näringsverksamhet 1. sjukpenning och rehabiliteringspenning enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring, 2. sjukpenning enligt lagen (1954:243) om yrkesskadeförsäkring, lagen (1976:380) om arbetsskadeförsäkring, lagen (1977:265) om statligt personskadeskydd och lagen (1977:267) om krigsskadeersättning till sjömän, och 3. smittbärappenning enligt lagen (1989:225) om ersättning till smittbärare.

54.9 Överlåtelse av näringsverksamhet

När en hel näringsverksamhet eller verksamhetsgren överläts beskattas ersättningen för de tillgångar som ingår i verksamheten som om tillgångarna sålts utan samband med överlåtelse av verksamheten som sådan.

I fråga om överlåtna varufordringar och liknande fordringar gäller i allmänhet samma regler som för lager. Köpeskillning för inventarier utgör intäkt av näringsverksamhet, oavsett hur länge inventarierna innehafts och oavsett om de sålts till högre pris än inköpspriset. Avdrag medges för den del av inköpspriset för inventarierna, som kvarstår oavskrivet i beskattningshänseende. Ersättning för t.ex. firmanamn, goodwill etc. är skattepliktig intäkt av näringsverksamhet. Avdrag medges emellertid för de belopp som erlagts för goodwill vid förvärvet av näringsverksamheten i den mån avdrag inte tidigare åtnjutits. Har den skattskyldige själv startat verksamheten ska hela beloppet som erhållits vid försäljning av verksamheten tas upp till beskattning. Angående uttag vid försäljning av näringsverksamhet se avsnitt 70.

Frågor rörande ombildning av enskild firma till annan företagsform behandlas i avsnitt 73.

54.10 Uttag

Varor och tjänster som tas ut ur en näringsverksamhet till ett lägre pris än marknadspris ska som huvudregel utlösa uttagsbeskattning. Överlåtelse av en verksamhet genom avyttring av andel i handelsbolag eller av aktier beskattas normalt enligt reglerna i inkomstslaget kapital. Vid avyttring av andel i handelsbolag ska dock under vissa förutsättningar beskattning ske i näringsverksamhet.

Bilförmån

Enskild näringsidkare (och fysisk person som är delägare i ett handelsbolag) ska redovisa förmån av fri bil som intäkt av näringsverksamhet, om han för privat bruk använder bil som bokförts i näringsverksamheten. Detta gäller både i det fall bilen är inventarium i näringsverksamheten och när bilen leasats och kostnaderna för den har belastat verksamheten. Förmånsvärdet beräknas enligt samma grunder som i inkomstslaget tjänst.

Allmänt om uttagsbeskattning

Vid beskattningen av näringsverksamhet gäller som en huvudregel att värdeökningen på de tillgångar som omsätts i verksamheten ska beskattas oavsett hur tillgångarna disponeras. Beskattning ska därför i princip ske när tillgångarna lämnar verksamheten genom försäljning, byte, uttag för eget bruk, gåva etc.

Med uttag av en tillgång eller en tjänst menas att näringsidkaren själv för eget bruk tar ut tillgången eller tjänsten ur näringsverksamheten, eller att t.ex. en tillgång förs över till någon närstående person, t.ex. en familjemedlem, vänner eller ett närstående företag, vederlagsfritt eller mot vederlag lägre än marknadsvärdet. Med uttag avses även övertagande av tillgångar i samband med en näringsverksamhets upphörande. Beskattning sker då som om tillgången eller tjänsten avyttrats till marknadsvärdet.

Uttag ur handelsbolag kan bli föremål för uttagsbeskattning även vid överlåtelse till underpris till deläggande aktiebolag, trots att fråga är om samma näringsverksamhet. Uttag ur näringsverksamhet och frågor kring uttagsbeskattning beskrivs i avsnitt 70.

55 Vad som ska dras av i näringsverksamhet

Nettoinkomst- beskattning

55.1 Inledning

Den allmänna principen för rätt till avdrag för kostnader är, med vissa undantag, att alla kostnader för intäkternas förvärvande eller bibehållande är avdragsgilla (16 kap. 1 § IL). Den skattskyldiges personliga levnadskostnader är enligt huvudregeln inte avdragsgilla. Avdrag får vidare inte göras exempelvis för amortering av skuld eller för ränta på eget kapital som av en enskild näringsidkare lagts ned i hans förvärvsverksamhet (internränta). Det föreligger dock möjlighet till positiv räntefördelning.

Särskilda regler gäller i vissa fall, t.ex. för resor till arbetet med egen bil och för representation. I kapitlet behandlas generella regler för avdragsrätt för kostnader i näringsverksamhet. Genomgången sker i första hand med utgångspunkt i vad som gäller för enskild näringsverksamhet.

Avdrag för kostnader för anställdas pension behandlas i avsnitt 63 och näringsidkarens egen pensionering i avsnitt 15. Specifika frågor för jord- och skogsbruk finns i avsnitt 61 och beskattningen av aktiebolag behandlas utförligare i avsnitt 43.

55.2 Överföring av tillgångar mellan näringsverksamheter

Överföringar av tillgångar mellan olika verksamheter behandlas enligt reglerna för s.k. uttag (22 kap. 2 § IL). Huvudregel är att uttag ska behandlas som om avyttring skett till marknadsmässig ersättning (22 kap. 7 § IL). Om sådan beskattning skett ska tillgången anses förvärvad i den senare verksamheten till samma marknadspris (22 kap. 8 § IL).

I övrigt gäller enligt allmänna principer att förvärvaren som anskaffningsvärde för förvärvad tillgång ska uppta det marknadsvärde som läggs till grund för uttagsbeskattning av överlåtaren (se RÅ 2004 ref. 94). Bestämmelser om att

uttagsbeskattning i vissa fall inte ska ske finns i 23 kap. IL om underprisöverlåtelser. Dessa bestämmelser behandlas utförligt i avsnitt 71.

55.3 Råvaror

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

Reglerna i 14 kap. IL innebär att verksamhetsresultatet inte omedelbart får minskas med hela anskaffningskostnaden för råvaror och förbrukningsartiklar m.m. Detta beror på att man vid inkomstberäkningen ska ta hänsyn till bl.a. in- och utgående lager av varor, djur, råmaterial och hel- och halvfabrikat m.m. Det slutliga avdraget för anskaffningskostnaden för inköpta råvaror och förbrukningsartiklar m.m. medges därför i princip inte förrän de färdiga produkterna är sålda eller uttrangerade eller förbrukningsartiklarna har förbrukats.

55.4 Varufordringar

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

Kund- eller lånefordran?

Huruvida ett kund- eller lånefordringsförhållande föreligger får bedömas utifrån avsikten med innehavet. En fordran bör kunna bibehålla karaktären av kundfordran även om den är äldre än ett år. Företaget kanske i vissa situationer lämnar en kredittid som överstiger t.ex. ett år. Om det normala i stället är en kortare kredittid men ett dotterbolag på grund av intressegemenskapen erhåller en avsevärt längre kredittid och fordran därmed indirekt finansierar dotterbolagets verksamhet bör fordran betraktas som en lånefordran.

55.5 Nedskrivning av fordringar

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

**Individuell
prövning**

Fordringsrisken ska i normalfallet bedömas för varje fordran för sig. Avdrag för nedskrivning med viss procent av det sammanlagda värdet av kundfordringarna på balansdagen, s.k. generell nedskrivning, bör inte medges annat än i undantagsfall. Generell nedskrivning har medgetts för avbetalningsfordringar (RÅ 1957 Fi 657 och RÅ 1965 Fi 1355, se även RÅ 1950 Fi 1, RÅ 1968 Fi 696 och RÅ 1970 Fi 2149). Se även Skatteverkets ställningstagande 2007-11-15, dnr 131 687568-07/111.

Osäker fordran

Även om förlusten avseende kundfordran på ett icke närstående företag inte är definitiv kan avdrag medges på så sätt att helt eller delvis osäkra fordringar får skrivas ned till det belopp som kan väntas inflyta. Tecken på att det föreligger ett nedskrivningsbehov av en kundfordran kan vara, förutom fordrans ålder i förhållande till normal kredittid, att den trots upprepade krav inte har reglerats. Värdet på en kundfordran torde normalt sett minska ju längre tid som förflyter efter förfallodagen. Vid en prövning av nedskrivningsbehovet ska en bedömning av förlustrisken ske. Detta innebär i regel att det, förutom konstaterande av kundfordrans ålder, krävs aktiva indrivningsåtgärder av den skattskyldige för att det ska kunna anses har gjorts sannolikt att det föreligger ett faktiskt nedskrivningsbehov. Prövningen måste göras genom en samlad bedömning av samtliga omständigheter i det enskilda fallet.

Om det belopp varmed fordringen skrivits ned återvinns, ska detta tas upp som skattepliktig intäkt. Hänsyn ska även tas till händelser som inträffat efter balansdagen om händelserna bekräftar en situation som förelåg på balansdagen.

För tvistiga kundfordringar måste en bedömning göras av tvistens framtida utgång. Normalt torde det vara enklare att göra ett nedskrivningsbehov sannolikt utifrån en betalningsförmåga än utifrån andra grunder som inte innefattar betalningsförmågan hos kunden. Den skattskyldige måste kunna visa att det föreligger en verklig tvist om betalningen och dess storlek. En omständighet som kan peka på detta är att det finns en dom från allmän domstol eller skiljedom från skiljenämnd eller dylikt. Bevisningen kan även grunda sig på en uppgörelse mellan parterna där det framgår hur stor del av kundfordran som eftergetts t.ex. genom avtal och/eller kreditfaktura. Nedskrivningsbehovet kan också göras sannolikt genom andra handlingar, t.ex. skriftväxling mellan parterna.

Någon generell gränsdragning för när det gjorts sannolikt att det föreligger ett nedskrivningsbehov av kundfordringar, såväl tvistiga som ej tvistiga, går inte att fastställa. Det är en bevisprövning som måste göras i varje enskilt fall och som bygger på samtliga omständigheter som finns i fallet (Skatteverket 2008-06-19, dnr 131 382461-08/111).

Närstående företag

Är det däremot fråga om nedskrivning av kundfordran mellan närstående företag i samband med ackord är dock avdragsrätten begränsad. Avdragsrätt förutsätter i så fall att obeståndet är beroende av andra orsaker än själva intressegemenskapen (se prop. 1980/81:68 del A s. 201 och t.ex. RÅ 1972 Aa 74, RÅ 1976 Aa 47, och RÅ 1987 not. 439).

SKV M 2011:34

När det gäller fordringar i ekonomiskt eller politiskt instabila länder finns en praxis med schablonmässiga värderingsprinciper (Se SKV M 2011:24)

Fordringar som inte reglerats pga. valutaproblem

Meddelandet ger även möjlighet till nedskrivning av fordringar som förfallit till betalning men som inte reglerats på grund av att valutamyndigheten i landet i fråga inte tillhandahåller transfererbar valuta. Nedskrivning medges med olika procent-satser beroende på hur lång eftersläpningen är.

Borgensåtaganden

Exportaffärer genomförs ofta med hjälp av finansinstitut som på kundens vägnar verkställer betalning till säljaren. Vid affärer där sådana s.k. finansierade inkomster föreligger får säljaren vanligtvis göra vissa åtaganden gentemot finansiären (t.ex. borgen). Skatteverkets meddelanden ger därför en exportör viss möjlighet till reservering för förlustrisk på grund av borgensåtaganden och dylikt som denne lämnat till kreditinstitut i samband med sådan försäljning.

Hos dåvarande mellankommunala prövningsnämnden utvecklades en praxis som innebar att svenskt moderbolag, som hade en fordran på utländskt dotterbolag som redovisat förlust, medgavs ett schablonmässigt avdrag för nedskrivning med belopp motsvarande förlusten i den mån denna inte täckts av andra medel i dotterbolaget än aktiekapitalet. Det saknas skäl att tillämpa denna äldre praxis och den omfattas därför inte av Skatteverkets meddelande som ett uttryck för gällande rätt.

Se även Handledning för sambandet mellan redovisning och beskattning (SKV 305), avsnitt 29.

**Återföring
av obehöriga
nedskrivningar**

Om det vid deklarationsgranskningen visar sig att obehöriga nedskrivningar har gjorts, kan hela den för stora nedskrivningen återföras till beskattning på en gång, oberoende av när nedskrivningarna har gjorts (14 kap. 3 och 5 §§ IL).

**Direkt eller
indirekt ned-
skrivning**

Nedskrivning av kundfordringar kan ha skett direkt genom nedskrivning av de osäkra fordringarnas bruttobelopp. Den kan också ha skett indirekt genom avsättning till ett konto för nedskrivning av osäkra kundfordringar. En förutsättning för att indirekt nedskrivning av fordringarna ska godtas är att redovisningen är så ordnad att säkerhet finns för att återvinna nedskrivningsbelopp återförs till beskattning.

Oavsett vilken metod som tillämpats vid nedskrivning av fordringar bör, vid stora nedskrivningar eller vid generell nedskrivning, tas in specifikation med motivering.

Lånefordringar

De lånefordringar som här åsyftas är fordringar som inte har uppkommit vid överlåtelse av egendom, utan i utbyte mot kontanter. Av 25 kap. 3 § IL framgår indirekt att sådana fordringar ska behandlas som kapitaltillgångar, se även Skatteverkets ställningstagande 2010-12-16 dnr 807184-10/111. Det betyder att något avdrag för värdenedgång inte får göras förrän fordran avyttras. Av 44 kap. 3–10 §§ IL framgår vad som avses med avyttring. Att ackord anses som en avyttring framgår av RÅ 2010 ref. 34. Ett värdepapper anses avyttrat om det företag som har gett ut det försätts i konkurs (44 kap. 8 § IL). Även en omvandling av en fordran till ett villkorat tillskott är att se som en avyttring, se RÅ 2009 ref. 41. Se i övrigt Skatteverket 2009-06-01, dnr 131 424735-09/111. En lånefordran torde anses som värdepapper bara om det är utgivet, såsom konvertibla skuldebrev, förlagslån och dylikt.

55.6 Representation

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

Omedelbart samband

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

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

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

Enligt Skatteverkets allmänna råd (SKV A 2004:5) och meddelande (SKV M 2004:4) ska representationen för att vara avdragsgill ingå som ett naturligt led i samband med affärsförhandlingar. Representationen bör uttrycka en sedvanlig gästfrihet t.ex. i form av värdskap vid inledande av affärsförhandlingar, under förhandlingar eller som en avslutning på dessa. Vid ofta återkommande representation mot en och samma person eller grupp av personer kan det föreligga ett sådant inslag av personlig gästfrihet att avdragsrätt är utesluten.

Vidare framgår av rådet och meddelandet att till affärsförhandlingar bör även räknas, förutom förhandlingar om köp eller försäljning, även andra förhandlingar i och för verksamheten t.ex. förhandlingar med konsulter och experter av olika slag samt förhandlingar angående kollektivavtal och liknande. Det saknar betydelse för avdragsrätten om inledda förhandlingar resulterar i ett avtal eller om förhandlingarna blir resultatlösa.

Försiktighet bör även iakttas vid valet av den ort där representationen utövas. Så kan t.ex. representation på annan ort än verksamhetsorten vara ett tecken på att omedelbart samband saknas.

Exempel på situationer där omedelbart samband kan anses föreligga är vidare större jubileer, invigningar och demonstrationer och dylikt där representationen används som ett led i företagets marknadsföring och PR-verksamhet. Om representationen utövas i samband med en skattskyldigs personliga

högtidsdag bör dock avdrag inte medges. Således bör avdrag inte medges för kostnader i samband med t.ex. bjudning för affärsvänner i anslutning till skattskyldigs femtioårsdag.

**Jubileum,
invigning av
anläggning m.m.**

Några beloppsramar har inte uppställts för kostnader i samband med jubileer, invigningar m.m. Avdrag för utgifter för representation vid jubileum, invigning och jämförbara händelser medges med generösare belopp. För måltidsutgift i samband med jubileet medges dock avdrag med högst 90 kr/90 kr plus mervärdesskatt per person. För att en jubileumskostnad ska kunna anses som avdragsgill representationskostnad bör fråga vara om en mer betydande milstolpe i företagets verksamhet som 25-, 50-, 75- och 100-årsjubileum etc. (jfr RÅ 1989 not. 239). Vid jubileumsfestlighet medges avdrag för kostnader som avser inte bara affärsförbindelser utan också anställda med makar (eller motsvarande) samt representanter för myndigheter och massmedia (jfr RÅ 1953 Fi 1487). Vid invigning av anläggning bör avdrag medges endast om anläggningen med hänsyn till företagets storlek och omfattning är att anse som betydande (RÅ 1974 A 1349, 1485 och RÅ 1970 Fi 15).

**Lyxbetonad
representation**

Att avdragsrätten är begränsad till skälig kostnad innebär att avdrag inte medges för lyxbetonad representation. Enligt Skatteverkets allmänna råd och meddelande kan lyxbetonad representation anses vara t.ex. särskilt arrangerade jaktutflykter eller fiskeresor och specialarrangerad underhållning samt hållande av lustjakter och lantställen för representationsändamål (jfr RÅ 1970 ref. 21, havskryssare).

**Demonstrationer
och visningar**

Vid PR-verksamhet som exempelvis demonstrationer och visningar bör enligt Skatteverkets allmänna råd och meddelanden avdrag medges i den mån fråga är om enklare föräring med högst 60 kr/60 kr plus mervärdesskatt per person.

**Intern
representation**

Till intern representation räknas bl.a. personalfester och informationsmöten med de anställda. I Skatteverkets allmänna råd och meddelande uttalas att avdragsrätt i princip föreligger för kostnader för sådan intern representation oavsett omfattningen av den verksamhet som den skattskyldige bedriver och utan avseende på om informationen vänder sig till en större eller mindre krets. Det får dock inte vara fråga om sällskapsliv eller gästfrihet av personlig art (RÅ 1981 Aa 119).

Personalfester

Mera påkostade firmafester har i allmänhet ett sådant drag av personlig gästfrihet att denna utesluter eller reducerar avdragsrätten. För företagets kringkostnader vid personalfest, bl.a. lokalhyra, utgifter för musikunderhållning eller uppträdande,

bör avdrag medges med skäligt belopp enligt Skatteverkets allmänna råd och meddelande, dock högst 180 kr/180 kr plus mervärdesskatt per person. Personalfest bör inte förekomma oftare än högst två gånger per år för att utgiften ska vara avdragsgill. Inbjuds anställdas familjemedlemmar eller pensionerade befattningshavare till personalfest, medges även avdrag för den andelen av utgiften som belöper på dessa personer. Med familjemedlem avses i detta avseende maka/make, sambo eller motsvarande samt barn till någon av dessa och som ingår i denna förälders hushållsgemenskap.

Styrelsesammantråde m.m.

Enligt Skatteverkets allmänna råd och meddelande bör som avdragsgill representationskostnad inte räknas utgifter för måltider i samband med styrelsesammantråde, revision, bolagsstämma eller föreningsstämma. Avdrag kan dock medges för utgifter för enklare förtäring med högst 60 kr/60 kr plus mervärdesskatt per person (jfr RÅ 1980 1:38 och RÅ 1972 Fi 1273).

Representation i hemmet

Om avdrag yrkas för representation i hemmet eller i skattskyldigs verksamhetslokal bör en skälighetsbedömning göras av avdragets storlek med utgångspunkt i lämnad utredning. Avdrag medges dock högst med 90 kr/90 kr plus mervärdesskatt per person för kostnader för lunch, middag eller supé.

Representation i form av gåvor

Gåvor är normalt inte avdragsgilla. Undantag från denna huvudregel gäller för reklamgåvor av mindre värde, för representationsgåvor i vissa fall samt för gåvor som har karaktär av personalkostnad.

För att avdrag ska kunna medges för representationsgåva fordras att gåvan har omedelbart samband med verksamheten i förvärvskällan och att beloppet är skäligt (jfr RÅ 1982 1:9). Skälig avdragsgill kostnad för representationsgåva anses enligt Skatteverkets allmänna råd och meddelande vara högst 180 kr/180 kr plus mervärdesskatt per person. Avdrag för representationsgåva till affärsförbindelser vid helger eller personliga högtidsdagar medges inte.

Hur avdragsramarna tillämpas

Avdragsramen för måltid på 90 kr/90 kr plus mervärdesskatt gäller varje enskild måltid vid representationstillfället. Har representationen omfattat exempelvis både lunch och middag vid ett och samma representationstillfälle tillämpas avdragsramen för varje person och måltid.

Avdragsramen för kringkostnader på 180 kr/180 kr plus mervärdesskatt bör tillämpas vid varje representationstillfälle för

sig. Om affärsförhandlingarna sträcker sig över flera dagar anses varje dag vara ett särskilt representationstillfälle.

Vid samarrangemang, då flera företag representerar samtidigt mot samma personer, tillämpas avdragsramarna för varje företag som gör avdrag för representation.

Avdragsram för reklamgåva

Avdrag för s.k. reklamgåvor (se SKV A 2004:5 och SKV M 2004:4) kan medges enligt huvudregeln (16 kap. 1 § IL). Då bestämmelsen saknar avdragsbegränsningar måste en bedömning av vad som är beloppsmässigt godtagbart göras utifrån omständigheterna i det enskilda fallet. I rättspraxis har avdrag för reklamgåva inte ansetts vara i strid med avdragsförbudet för gåva om det varit fråga om enklare artiklar av förhållandevis ringa värde (se bl.a. RÅ 1967 Fi 437, RÅ 1970 Fi 16, RÅ 2000 ref. 31 I och RÅ 2010 ref. 33).

55.7 Framtida garantiutgifter

Avdrag

Företag som lämnar garantiutfästelser har rätt att göra avdrag för framtida garantiutgifter med belopp som sätts av i 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 1980 1:68). Av RÅ 1984 Aa 149 framgår att frågan huruvida utredningsregeln är tillämplig ska bedömas med hänsyn till den samlade verksamheten.

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

55.8 Organisationsutgifter m.m.

Utgifter för fusion eller fission

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

Organisationsutgifter

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

I taxeringshänseende är det viktigt att skilja mellan

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

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

Förvaltningskostnader

Med förvaltningskostnader brukar i allmänhet avses kostnader som är nödvändiga för den löpande driften och som har ett klart samband med förvaltningen eller organisationen av det egna

kapitalet. Sedan 1999 års taxering medges avdrag för vissa förvaltningskostnader som tidigare inte varit avdragsgilla (16 kap. 7–8 §§ IL). Aktiebolag medges avdrag för kostnader för förändring och förvaltning av bolagets kapital samt för kostnader hos Bolagsverket för registrering av ändring av bolagsordning. Enligt RÅ 1999 ref. 74 är kostnader i samband med nyemission avdragsgilla även i det fall att kostnaderna bokförs direkt mot eget kapital utan att påverka resultaträkningen. Detsamma gäller en ekonomisk förenings kostnader för ökning av föreningens medlems- och förlagsinsatser samt för förvaltning av insatserna. Vidare är kostnader i samband med fusion avdragsgilla.

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

Utgifter för forskning och utveckling (avsnitt 55.9) kan ibland vara att hänföra till organisationskostnader. Även utgifter för datorprogram kan i vissa fall vara att hänföra till organisationskostnader (avsnitt 55.8.4).

**Enskild
näringsidkares
registrerings-
kostnad**

Enskild näringsidkares kostnad hos Bolagsverket för registrering av firman är inte en egentlig förvaltningskostnad. Sådan kostnad är i stället avdragsgill enligt huvudregeln i 16 kap. 1 § IL.

55.8.1 Icke avdragsgilla organisationskostnader

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

**Stämpelkostnader
m.m.**

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

började bedriva rörelse (RÅ 1987 ref. 106 se även RÅ 2006 ref. 44 angående avdrag för ett aktiebolags arvode till likvidator). Avdragsrätt har också medgetts för konsultkostnader vid offentligt uppköpserbjudande av börsnoterat företag (RÅ 2009 not. 47 och RÅ 2009 ref. 48). Däremot har sådana bolag enligt Skatteverkets uppfattning inte rätt till avdrag för de start- och marknadsföringskostnader som uppkommer vid bildandet och marknadsföring i samband med försäljning av dem.

55.8.2 Avdrag i efterhand

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

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

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

Bevisbördan

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

Underskott

Leder bestämmelsen om avdrag för utgifter före påbörjandet av näringsverksamheten till att underskott uppkommer under första året får detta rullas vidare enligt de vanliga reglerna (se avsnitt 75).

55.8.3 Allmänt om avdragsgilla organisationskostnader

Den tredje gruppen av organisationskostnader är sådana kostnader som till sin natur är avdragsgilla. Med sådana organisationskostnader avses utgifter för tekniskt, kommersiellt eller

annat arbete, som är av värde för organisationen av företagets näringsverksamhet. Avdragsrätten för sådana organisationskostnader som avser aktiverade utgifter för forskning och utveckling behandlas närmare i avsnitt 55.9.

Aktivering

Om organisationsutgifterna är av väsentligt värde för verksamheten också under kommande år får de enligt 4 kap. 2 § ÅRL aktiveras. Detta gäller dock inte för den som avslutar sitt bokslut med ett förenklat årsbokslut enligt de redovisningsbestämmelser som finns i BFNAR 2006:1 eller den som upprättar en årsredovisning enligt BFNAR 2008:1. För att utgifterna ska kunna aktiveras måste de verkligen vara att hänföra till organisationsutgifter. Förvaltningsutgifter är inte balansgilla. Gränsen mellan förvaltnings- och organisationsutgifter kan vara svår att dra i praktiken när det gäller utgifter för reklam.

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

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

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

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

Om organisationskostnader aktiveras har det som skattemässig konsekvens att de kommer att ingå som anläggningstillgång till sitt bokförda värde i det kapitalunderlag som får användas vid beskattning av utdelning och kapitalvinst i fåmansföretag.

Om organisationsutgifterna aktiveras uppnås också en annan kostnadsfördelning mellan åren än om omedelbart avdrag görs. Vid underskott kan kostnadsfördelningen ibland vara av särskild betydelse. Ett exempel är de fall då spärregler träder in och stoppar möjligheten att rulla ett underskottsavdrag vidare. Genom aktivering kan t.ex. ett aktiebolag inför ett ägarbyte förskjuta åtminstone delar av utgifterna så att de kommer att belasta resultatet först sedan bolaget fått nya ägare.

Rättsfall

Avdrag för aktiverade organisationskostnader har medgetts bl.a. för

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

55.8.4 Speciellt om datorprogram m.m.

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

Användarens kostnader

Frågan hur utgifter för datorprogram för användare ska behandlas skattemässigt har prövats i RÅ 1983 1:29. Högsta förvaltningsdomstolen fann att kostnaden för systemarbete inför övergång till nytt datorsystem utgjorde en omedelbart avdragsgill driftkostnad och närmast en ersättning till utomstående avseende ett administrativt uppdrag.

Enligt ett uttalande av BFN om redovisning av utgifter för datorprogram hos användare (BFN U 88:16), ska utgifter för datorprogram hos den slutlige användaren som huvudregel kostnadsföras löpande. Sådana utgifter ska med andra ord i regel inte hänföras till datorinvesteringen. Som en allmän riktlinje för bedömningen av om utgifter för datorprogram kan aktiveras bör enligt BFN gälla att datorprogrammet har en beräknad ekono-

**Tillverkarens
kostnader**

Aktivering

misk livslängd överstigande tre år. Angående de närmare villkoren för aktivering hänvisar BFN till sin rekommendation om redovisning av kostnader för FoU (BFN R 1).

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

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

**Redovisnings-
rådets
rekommendation**

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

- Det är tekniskt möjligt för företaget att färdigställa den immateriella tillgången så att den kan användas eller säljas.
- Företagets avsikt är att färdigställa den immateriella tillgången och använda eller sälja den.
- Företaget har förutsättningar att använda eller sälja den immateriella tillgången.
- Den immateriella tillgången medför att framtida ekonomiska fördelar för företaget sannolikt ökar.
- Företaget ska bland annat kunna påvisa att det finns en marknad för det som produceras med den immateriella tillgången eller för den immateriella tillgången som sådan.

- När tillgången avses att användas internt ska dess användbarhet kunna påvisas.
- Det finns erforderliga och adekvata tekniska, finansiella och andra resurser för att fullfölja utvecklingen och för att använda eller sälja den immateriella tillgången.
- Företaget kan på ett tillförlitligt sätt beräkna de utgifter som kan hänföras till den immateriella tillgången.

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

Avdrag för datorprogram

Det är Skatteverkets uppfattning att den skattemässiga behandlingen av alla typer av inventarier är uttömmande reglerad i 18 kap. IL. Detta får till följd att 18 kap. 1 § andra stycket 1 IL även omfattar sådana immateriella rättigheter, t.ex. enkla standardiserade datorprogram, som enligt god redovisningssed inte får tas upp som tillgång i balansräkningen.

Med hänsyn till de oavsedda komplikationer som kan uppkomma och till att problemet kommer att behandlas av Utredningen om sambandet mellan redovisning och beskattning samt till att en redovisningsmässig bedömning i praktiken hittills har lagts till grund för beskattningen är det dock ett rimligt ställningstagande, när det gäller frågan om avdrag för enkla standardiserade datorprogram, att Skatteverket inte ska lägga resurser på att fatta beslut om skattemässig aktivering av dessa utgifter. Skatteverket godtar därför tills vidare vid taxeringen och i kontrollverksamheten omedelbart avdrag för enkla standardiserade datorprogram som enligt god redovisningssed inte får tas upp som tillgång i balansräkningen.

Se vidare Skatteverkets ställningstagande 2007-03-20, dnr 131 192491-07/111.

55.9 Forskning och utveckling

Utgifter för forskning och utveckling (FoU) som har eller kan antas få betydelse för näringsverksamheten ska enligt 16 kap. 9 § IL dras av (se RÅ 2004 ref. 113). Detta gäller även utgifter för att få information om sådan forskning och utveckling.

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

avslutar sitt bokslut i enlighet med BFNAR 2006:1 och BFNAR 2008:1.

Med FoU avses såväl målinriktad forskning som grundforskning och utvecklingsarbete. Som exempel på forskningsarbeten har i förarbetena nämnts inte bara teknisk forskning på industrins, jord- och skogsbrukets område utan också kommersiell och företagsekonomisk forskning, forskning om arbetspsykologi och arbetsskydd, personalvård, informationsteknisk forskning och forskning rörande miljövård. De särskilda bestämmelserna om avdrag för kostnader för FoU tillkom 1970 genom prop. 1970:135 och flyttades i samband med 1990 års skattereform till 24 § anv. p. 23 KL. I samband härmed uttalade föredragande statsrådet (prop. 1989/90:110 s. 612) att praxis beträffande avdragsrätten är generös. I sammanhanget hänvisade statsrådet till utgången i några rättsfall (RÅ 1973 A 118, RÅ 1976 ref. 105 och RÅ 1987 not. 440).

Motprestation

Avdrag förutsätter att givaren får en motprestation. Det räcker dock att givaren har ett ”rimligt intresse” av den bedrivna forskningen. Detta gäller t.ex. för bidrag till s.k. grundforskning, där en direkt motprestation sällan kan erhållas. Detta innebär att motprestationen inte nödvändigtvis måste riktas direkt mot bidragsgivaren. Avdrag medges således för utgifter för FoU om arbetet har eller kan antas få betydelse för den skattskyldiges näringsverksamhet, 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 (förhandsbesked) och RÅ 1991 not. 24 (förhandsbesked). Dock ställs krav på att man med säkerhet kan förutse att mottagaren verkligen vidareförmedlar forskningsmedlen inom rimlig tid, se RÅ 1991 ref. 71 (förhandsbesked).

Samband

Det bör påpekas att de avgöranden som föredragande statsrådet i anledning av 1990 års skattereform refererat till, visar att ett visst samband måste föreligga mellan den skattskyldiges näringsverksamhet och ändamålet med utgiften. Enligt RÅ 1976 ref. 105 fick Stora Kopparbergs Bergslags AB avdrag för bidrag till Världsnaturfondens projekt Levande skog; avdrag

medgavs däremot inte för bidrag till projekten Varg, Utter, Sälen i Östersjön, Rovfågelcentral och Linné. I RÅ 1987 not. 440 (förhandsbesked) medgavs ICA AB avdrag för bidrag till Cancerfonden för forskning inom området cancer-kost-hälsa. Av rättsfallet kan även slutsatsen dras att det inte spelar någon roll för avdragsrätten att även andra än finansiären kan dra nytta av FoU-arbetet.

I RÅ 1990 ref. 114 (förhandsbesked) däremot vägrades ett aktiebolag (fåmansföretag) som bedrev bil- och drivmedelsförsäljning avdrag för donation till en stiftelse för cancerforskning. Högsta förvaltningsdomstolen fann att stiftelsens verksamhet saknade samband med bolagets verksamhet och att bidraget därför inte utgjorde en driftkostnad för bolaget (jfr även RÅ 1988 ref. 88 och RÅ 1984 Aa 85 och RÅ 1984 Aa 112). Av RÅ 2000 not. 158 (förhandsbesked) framgår att avdragsrätt för FoU-bidrag till en institution som bedriver både forskning och utbildning, förutsätter att bidragen villkoras att endast användas för forskning som har ett samband med bidragsgivarens verksamhet.

Aktivering

Enligt BFN:s rekommendationer (BFN R 1) bör utgifter för FoU-arbeten som huvudregel inte aktiveras utan redovisas som kostnader när de uppkommer. Detta ska ses mot bakgrund av att det i regel finns små möjligheter att med säkerhet fastställa att ett FoU-arbete kommer att generera framtida merintäkter eller kostnadsbesparingar. I sina rekommendationer har BFN också under punkterna 12–15 behandlat under vilka förutsättningar aktivering av utgifter för FoU kan bli aktuell. Det kan nämnas att med tillämpning fr.o.m. den 1 januari 2002 har Redovisningsrådet utfärdat rekommendationer (RR 15) om immateriella tillgångar, där även frågor om aktivering av kostnader för forskning och utveckling behandlas. I huvudsak överensstämmer dessa med de av BFN utfärdade rekommendationerna. Se dock vad som gäller för skattskyldig som upprättar årsbokslut enligt BFNAR 2006:1 eller skattskyldig som upprättar årsredovisning enligt BFNAR 2008:1.

55.10 Utbildnings- och kurskostnader

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

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. RÅ 1980 Aa 147 och RÅ 1979 1:10 I, som dock avser inkomstslaget tjänst). För att bedöma avdragsrätten kan det vara nödvändigt att inhämta uppgift om arrangör och program för resan (kursen) samt i vilken utsträckning programmet följts.
Kurskostnader	
Konferenskostnader	
Studieresor	Det finns få avgöranden från Högsta förvaltningsdomstolen om studie- och konferensresor för enskilda näringsidkare eller företagsledare i fåmansföretag. I RÅ 1972 Fi 616 (=RRK R72 1:27) var en enskild näringsidkare (pålshandlare) och hans hustrus studieresa till bl.a. USA föremål för Högsta förvaltningsdomstolens bedömning. De avdragsgilla kostnaderna uppskattades på skälig grund till hälften av kostnaderna för makarnas resa. I RÅ 1980 1:81 ansågs kostnaden för en studieresa till USA inte vara avdragsgill för två makar som bedrev jordbruksverksamhet. Här ingick rekreationsinslag och sambandet mellan resan och den bedrivna näringsverksamheten ansågs inte tillräckligt starkt. I RÅ 1983 1:78 I har Högsta förvaltningsdomstolen gjort ett uttalande av principiell natur. Även om uttalandet gäller frågan om förmånsbeskattning av delägare/företagsledare i fåmansbolag är det av intresse också för avdragsrätten för enskild näringsidkare. Bedömningsgrunderna bör nämligen vara desamma.
Bedömningsgrunder	I sistnämnda domen uttalade Högsta förvaltningsdomstolen bl.a. att för att deltagandet i en studieresa som företagits av en delägare i ett fåmansbolag och/eller företagsledare och bekostats av bolaget inte i sin helhet ska anses motsvara en löneförmån för delägaren, fordras att de studier som resan gett möjlighet till över huvud taget kunnat vara till nytta för bolaget. Föremålet för studierna måste ha anknytning till bolagets verksamhet och de kunskaper och erfarenheter som studierna beräknats kunna ge delägaren måste vara av ekonomisk betydelse för verksamheten. En resa kan exempelvis avse att undersöka förutsättningarna för en planerad ändring av en viss gren eller ett visst led i bolagets verksamhet och resultera i att ändringen genomförs eller tankarna därpå överges. Även studieresor som mer allmänt

syftar till att ge uppslag av betydelse för bolagets verksamhet bör kunna godtagas, förutsatt att föremålet för studierna har den anknytning till och kan beräknas få den ekonomiska betydelse för verksamheten som nyss angavs. Det är emellertid klart att några direkt påvisbara ekonomiska resultat eller dispositioner som följd av resan inte alltid går att konstatera när ställning ska tagas till frågan om resedeltagarens beskattning. Man får då göra en samlad bedömning av syftet med resan och vilken betydelse denna beräknats kunna få för bolagets verksamhet.

**Rekreatoinsinslag
m.m.**

Högsta förvaltningsdomstolen uttalade vidare i RÅ 1983 1:78 att vid prövningen ska särskilt beaktas i vilken omfattning resan fullföljer även andra syften än att tillföra bolaget för verksamheten betydelsefulla kunskaper och erfarenheter. Självfallet måste vid en resa kunna godtagas att viss tid tas i anspråk också för andra inslag, såsom för nöje och avkoppling och, särskilt vid en utlandsresa, besök på närbelägna turistmål. Överstiger dessa inslag inte vad som kan anses vara normalt vid en sådan resa eller liknande, bör någon förmånsbeskattning inte komma i fråga. Om emellertid resan erhållit en sådan uppläggning att nu angivna inslag klart överväger och resmålen mer synes ha valts med hänsyn härtill än för att främja ändamålsenliga studier – vilka kanske lika bra eller bättre kunnat äga rum på annan plats och till lägre kostnad – får resans egenskap av nöjes- och rekreatoinsresa, enligt Högsta förvaltningsdomstolen, anses vara så framträdande att en förmånsbeskattning bör ske för resekostnaden i dess helhet. Svårigheterna vid prövningen blir större när inslagen av nöje och avkoppling visserligen överstiger vad som kan anses normalt men ändå inte fått så framträdande utrymme att de bör utlösa en förmånsbeskattning för hela resekostnaden.

Sammanfattning

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

Lönekostnad

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

55.11 Vissa bidrag och avgifter

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

Avgifter och bidrag till Svenska Filminstitutet

Avdrag ska göras för sådana avgifter och bidrag till Stiftelsen Svenska Filminstitutet som avses i ett avtal som träffats den 15 september 2005 mellan å ena sidan staten och å andra sidan Sveriges Biografägarförbund, Folkets Hus och Parker, Riksföreningen Våra Gårdar, Sveriges Filmuthyrareförening u.p.a., Svenska Filmdistributörers Förening u.p.a., Föreningen Sveriges Filmproducenter, Sveriges Television AB, TV 4 AB (publ.), Modern Times Group MTG AB, Kanal 5 AB och C More Entertainment AB (16 kap. 11 § IL).

Bidrag 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).

55.12 Avgifter till arbetsgivar- organisationer

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

55.13 Avsättning till personalstiftelser

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

55.14 Skadestånd

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

Livränta

Skadestånd som utgår i form av livränta är vanligtvis en avdragsgill utgift oavsett grunden för dess utgivande. Om

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

Engångsbelopp

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

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

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

Avtalsbrott o.d.

Vad gäller skadestånd på grund av avtalsbrott gäller att avdragsrätt föreligger om skadeståndet utgått på grund av brott mot ett i näringsverksamheten ingånget avtal (se t.ex. RÅ 1956 ref. 6, RÅ 1956 Fi 581, RÅ 1960 Fi 1108 samt RÅ 1967 ref. 12, där ett vitesbelopp ansågs utgöra skadestånd). I RÅ 1993 ref. 67 medgavs ett handelsbolag avdrag för utgivet skadestånd till följd av att delägare i handelsbolaget brutit mot konkurrensklausul i avtal med tidigare arbetsgivare. Rätt till avdrag föreligger på samma grunder för förverkad handpenning i samband med hävande av avtal, RÅ 1952 Fi 243. I RÅ 1981 1:18 medgavs avdrag för skadestånd som en revisor utgivit på grund av bristande fullgörande av uppgifter som han åtagit sig i sin verksamhet. Rätt till avdrag föreligger i allmänhet även för rättegångskostnader till följd av brott mot avtal ingångna i och för näringsverksamheten (RÅ 1943 Fi 747 och RÅ 1975 Aa 542), se vidare nedan avsnitt 55.38.

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

Även skadestånd som en näringsidkare ådragit sig genom att avsiktligt förfarit i strid mot ingångna avtal eller gällande bestämmelser kan vara avdragsgillt, under förutsättning att förfarandet kan anses vara försvarbart av kommersiella skäl (se t.ex. RÅ 1980 1:12, som trots att det medförde ändrad lagstiftning alltså har principiell betydelse). Däremot saknas

avdragsrätt om avtalsbrottet gjorts av rent personliga skäl (jfr t.ex. RÅ 1942 Fi 290, där operasångare blivit skadeståndsskyldig på grund av att han av rent personliga skäl ställt in framträdande).

Utomobligatoriskt skadestånd

För utomobligatoriska skadestånd har avdragsrätten i tidigare praxis varit beroende av i vad mån skadan varit av sådan art att den utgjort en normal risk i verksamheten, se t.ex. RN 1954 nr 8:4 och RÅ 1959 Fi 1525–1526; vari en möbelfabrikant, vars fabrik drevs med vattenkraft från en dammanläggning, hade låtit dämna upp vattnet till högre nivå än han hade rätt till. Han medgavs inte avdrag för utbetalat skadestånd. Detta ansågs inte vara en ”normal risk” i hans möbelverksamhet. Skadestånd som utgick till följd av att jordbrukare fällts till ansvar för allmänfarlig vårdslöshet vid halmbränning var inte normal förlust i jordbruksdrift, RÅ 1976 Fi 731.

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

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

”Det är inte givet att de onormala förluster som i dag inte anses avdragsgilla på grund av kapitalförlustbestämelsen, t.ex. vissa skadestånd, verkligen är av sådan karaktär att de kan betraktas som kostnader i verksamheten. Det är med andra ord inte självfallet att det räcker med att en förlust har samband med verksamheten för att den ska anses utgöra en kostnad i verksamheten.”

55.15 Mervärdesskatt

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

Mervärdesskatt ska dras av om skatten avser utgående skatt som har tagits upp som intäkt och som har betalats in till staten, eller skatt som återförs enligt ML och som betalas in till staten på det sätt som anges i 8 a kap. och 9 kap. 9–13 §§ ML.

Om mervärdesskatt som har dragits av vid inkomstbeskattningen sätts ned, ska motsvarande del av avdraget återföras till beskattning, se bl.a. RÅ 2010 ref. 95 och HFD domar 2011-10-28 i mål 678-11 och mål 1801-1803-11.

55.16 Särskilda skatter och avkastnings-skatt på pensionsmedel

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

Särskild löneskatt på pensionskostnader

Arbetsgivares kostnader för pensionsutfästelser, premier för egenföretagares egna pensionsförsäkringar och inbetalningar till eget pensionssparkonto beläggs med särskild löneskatt på pensionskostnader (SLP). För pensionsutfästelser som tryggas tas skatten ut vid tryggandet. Otryggade pensionsutfästelser beläggs med SLP i samband med utbetalningen. Se vidare om SLP i avsnitt 97.

Avdrag för SLP

SLP är avdragsgill enligt 16 kap. 17 § IL och förutsätter inte att avdragsrätt har medgetts för den pensionskostnad som utgör underlaget för SLP. Avdrag för SLP ska göras för samma år som avdrag görs vid inkomsttaxeringen för den pensionskostnad som löneskatten avser. En pensionsutfästelse som gjorts ett år och vars utgifter också belöper på samma år, men som inte är skattemässigt avdragsgilla på grund av att utfästelsen inte är tryggad, påförs däremot SLP först när pensionen betalas ut, oaktat att kostnaden anses uppkommen det år när utfästelsen lämnats enligt god redovisningssed.

Avkastningsskatt som beräknas på kontoavsättning med tillämpning av 3 § fjärde stycket lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel ska dras av. Om skatten sätts ned, ska motsvarande del av avdraget återföras det beskattningsår

då debiteringen ändras. Om skatten sätts ned genom avräkning av utländsk skatt, hindrar detta inte att hela skattebeloppet dras av (16 kap. 17 § IL).

55.17 Utländska skatter

Betald utländsk skatt dras av enligt bestämmelserna i 16 kap. 19 § IL. Skatt som avser inkomster som ska undantas från beskattning i Sverige ska dock inte dras av. Återbetalas skatten, ska motsvarande del av avdraget återföras (16 kap. 18 § IL).

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

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

Se vidare avsnitt 5.3.

55.18 Förluster av kontanta medel

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

55.19 Brandförsäkringar för all framtid

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

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

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

Avdrag i procent av den för året betalda premien

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

55.20 Hälso- och sjukvård m.m.

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

Utgifter för hälso- och sjukvård och läkemedel utomlands ska dras av om de uppkommit vid insjuknande i samband med tjänstgöring utomlands. Eftersom avdrag får göras för kostnader för vård i samband med insjuknande under tjänstgöring utomlands får avdrag också göras för försäkringar som enbart tar sikte på sjukdomsfall under tjänstgöring utomlands.

Betalning via försäkring

Avdragsförbudet för privat vård är detsamma oavsett om arbetsgivaren betalar vårdkostnaden direkt eller betalar premier för en privat sjukvårdsförsäkring.

Det förekommer att privata försäkringar ger rätt till såväl icke offentligt finansierad vård som offentligt finansierad vård samt annat som kan vara avdragsgillt för arbetsgivaren. Arbetsgivaren bör i sådant fall kunna visa hur fördelningen av premien på en avdragsgill och en icke avdragsgill del har skett.

Läkemedel

Avdrag medges vidare för kostnader för läkemedel (oberoende av om vården är offentligt finansierad eller ej). För kostnader för läkemedel i samband med vård utomlands har arbetsgivaren avdragsrätt om vården ges på grund av insjuknande i samband med tjänstgöring utomlands. Se ovan angående vård utomlands.

Vaccinationer	Arbetsgivaren har avdragsrätt för kostnader för vaccinationer som betingas av verksamheten, t.ex. influensavaccinationer eller vaccinationer inför en tjänsteresa (16 kap. 23 § IL). Om arbetsgivaren bekostar vaccinationer för exempelvis anställdas privata resor uppkommer en avdragsgill lönekostnad.
Företagshälsovård	Kostnader för företagshälsovård är avdragsgilla. Om organisationer inom företagshälsovården även tillhandahåller hälso- och sjukvårdstjänster ska dessa tjänster hanteras enligt de regler som gäller för sådan vård.
Rehabilitering och förebyggande behandling	Arbetsgivaren får göra avdrag för kostnader för arbetslivsinriktade rehabiliteringsåtgärder, om han ska svara för dem enligt 22 kap. AFL eller om han kan visa att rehabiliteringen syftar till att den anställda ska kunna fortsätta att förvärvsarbeta. Avdrag får även göras för kostnader för förebyggande behandling, om arbetsgivaren kan visa att behandlingen syftar till att den anställda ska kunna fortsätta att förvärvsarbeta. Rehabilitering ska syfta till att återge den som drabbats av sjukdom sin arbetsförmåga och förutsättningar att försörja sig själv genom förvärvsarbete (22 kap.2 § AFL). Rehabilitering kan t.ex. komma i fråga efter ett långvarigt sjukdomstillstånd, en trafikolycka, uppföljning av en kronisk sjukdom t.ex. återkommande ryggskott eller akut sjukdom som exempelvis hjärnblödning eller hjärtinfarkt där patienten bl.a. måste ha en målmedveten fysisk träning hos sjukgymnast. Andra vanliga rehabiliteringsåtgärder är vård av missbrukare på behandlingshem och ryggt träning på rygginstitut. Med förebyggande behandling avses medicinsk behandling eller medicinsk rehabilitering som syftar till att förebygga eller häva nedsättning av arbetsförmågan för anställda som har en förhöjd sjukdomsrisk (3 kap. 7 b § AFL). Den sjukdom som kan befäras uppkomma ska vara av sådan art att den kan förväntas leda till nedsättning av arbetsförmågan. Som exempel kan nämnas sjuklig övervikt. Det kan också gälla funktionsträning, t.ex. hörselträning, talträning och rörelseträning i bassäng. I dessa fall har en sjukdom orsakat en bestående funktionsnedsättning. Behandlingen avser inte att bota sjukdomen utan att förbättra eller motverka en försämring av sjukdomen i syfte att förhindra att arbetsoförmåga uppstår eller ökar (prop. 1994/95:182 s. 31). Arbetsgivaren ska i samråd med den anställda svara för att dennes behov av rehabilitering snarast klarläggs och att de åtgärder vidtas som behövs för en effektiv rehabilitering.

Arbetsgivaren ska göra en rehabiliteringsutredning och Försäkringskassan samordnar och utövar tillsyn över rehabiliteringsinsatserna. Såväl förebyggande medicinsk behandling som arbetslivsinriktad rehabilitering sker enligt AFL under Försäkringskassans överinseende, men det förekommer också rehabilitering utanför försäkringskassans kontroll (22 kap.3 § AFL).

På grund av lagstiftningen om arbetsgivarens rehabiliteringsansvar förekommer försäkringar som bl.a. täcker kostnaderna för arbetsgivarnas rehabiliteringsutredningar. En annan försäkring inom rehabiliteringsområdet är krisförsäkring som bekostar bl.a. psykologstöd när personalen blivit utsatt för rån eller liknande. Sådana försäkringar som bekostar åtgärder inom ramen för 22 kap. AFL eller som syftar till att den anställda ska kunna fortsätta att förvärvsarbeta är också avdragsgilla (prop. 1994/95:182 s. 31).

Arbetsgivaren kan också i det enskilda fallet åta sig att – utöver de åtgärder som han är skyldig att stå för – svara för kostnaderna för rehabiliteringen eller den förebyggande behandlingen. Det är på arbetsplatsen som man lättast upptäcker tecken på skador och ohälsa. Det är därför angeläget att arbetsgivaren uppmuntras till att ta ett större rehabiliteringsansvar än vad som åligger honom enligt lag. Avdrag bör därför medges för åtgärder som syftar till att den anställda ska kunna fortsätta att förvärvsarbeta. Den anställdes problem ska inte behöva vara så långt gångna att den anställda löper stor risk att inte kunna fortsätta att arbeta. Åtgärderna ska ske i ett långsiktigt perspektiv och de ska syfta till att upprätthålla arbetsförmågan.

Valet av behandlingsmetod är inte avgörande för avdragsrätten. En arbetsgivare bör kunna vända sig såväl till den traditionella medicinska hälso- och sjukvården som till alternativmedicinsk och andra liknande verksamheter. En förutsättning är givetvis att åtgärden kan anses som rehabilitering eller förebyggande behandling och att arbetsgivaren kan visa att åtgärden syftar till att den anställda ska kunna fortsätta att förvärvsarbeta. Behandling hos sjukgymnast, naprapat och massör kan rymmas i nämnda begrepp. Arbetsgivaren måste dock i varje enskilt fall kunna visa att det finns en förhöjd risk för en sjukdom som kan leda till en nedsättning av arbetsförmågan och att den åtgärd som vidtas syftar till att förhindra nedsättning av arbetsförmågan. När uppkommer då en rehabiliteringssituation eller en förebyggande behandling? Det första sjukbesöket och ev. uppföljningsbesök i exempelvis ett

akut, kortvarigt sjukdomstillstånd eller sjukdom som kräver kontroller med jämna mellanrum, får i regel anses vara hänförligt till sjukvård med beskattning och avdragsrätt enligt de regler som gäller för sådan vård. Rehabilitering och förebyggande behandling följer ofta någon form av behandlingsplan.

Exempel

Den anställde drabbas av nackspärr. Läkare undersöker den anställde och remitterar honom till en sjukgymnast samt ger honom något smärtstillande preparat. Den anställde går hos sjukgymnasten ett antal gånger varefter ”spärren” ger sig. Sjukgymnasten konstaterar dock att den anställde har en tendens att få problem liknande nackspärr och rekommenderar honom viss behandling i förebyggande syfte trots att han för tillfället inte har några besvär. Den anställde diskuterar detta med sin arbetsgivare som efter konsultation av sjukgymnasten åtar sig att svara för kostnaderna för sjukgymnastens behandling av den anställde i förebyggande syfte enligt en överenskommen ”plan”. Den anställdes konsultation av läkaren och akuta behandling hos sjukgymnasten är sjukvård och ersättning för den anställdes patientavgifter är liksom läkemedelskostnaden skattepliktig (läkarens och sjukgymnastens verksamhet är offentligt finansierade). Den fortsatta behandlingen av den anställde hos sjukgymnasten är en förebyggande behandling mot återfall syftande till att den anställde ska vara fortsatt arbetsför. Denna senare behandling beskattas inte.

**Förebyggande
behandling
– friskvård**

Gränsen mellan förebyggande behandling och friskvård kan ibland vara svår att dra. Friskvård är renodlat förebyggande arbete för eget välbefinnande. Om en frisk person får träning, behandling eller dylikt hos massör, hälsohem m.m. eller individuell rådgivning för att gå ner i vikt kan det vara skattefritt förvård av friskvård. Jämför arbetsgivarens avdragsrätt för friskvård som en personalvårdskostnad, när förvårnen är tillgänglig för hela personalen.

För att bestämmelserna inte ska missbrukas bör enligt förarbetena vissa krav ställas för att avdrag ska medges. Några formella beviskrav med läkarintyg finns inte. Flertalet fall torde vara tämligen klara och inte kräva någon närmare utredning. Det bör räcka med att hänvisa till t.ex. Försäkringskassans behandlingsplan. I andra fall kan intyg krävas av behandlande personal (prop. 1994/95:182 s. 31).

55.21 Grupplivförsäkringar

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

Om försäkringsersättningen utfaller efter väsentligt förmånligare grunder än vad som gäller enligt grupplivförsäkring för statligt anställda, ska bara den del av premien dras av som kan anses motsvara förmåner enligt grupplivförsäkring för statligt anställda (16 kap. 25 § IL).

55.22 Reseskyddsförsäkringar

Premie för reseskyddsförsäkring avseende resor som en näringsidkare gör i näringsverksamheten ska dras av (16 kap. 26 § IL).

55.23 Bilkostnader

Utgifter för resor som en näringsidkare gör med egen bil i näringsverksamheten ska dras av med 1 krona och 85 öre för varje kilometer. Detta gäller dock inte om bilen är en tillgång i näringsverksamheten (16 kap. 27 § IL). Avdraget förutsätter att inga driftkostnader för bilen har belastat verksamheten. Den skattskyldige ska kunna visa underlaget för avdraget genom körjournal eller på annat lämpligt sätt.

Om en sådan delägare i ett svenskt handelsbolag som ska uttagsbeskattas för bilförmån från bolaget använder bilen för resor i näringsverksamheten och betalar samtliga utgifter för drivmedel som är förenade med resorna, ska utgifter för dieselolja dras av med 65 öre för varje kilometer och utgifter för annat drivmedel med 95 öre för varje kilometer (16 kap. 27 § IL).

Begreppet egen bil omfattar inte förmånsbil. En egenföretagare eller fysisk handelsbolagsdelägare som blivit beskattad för bilförmån i inkomstslaget tjänst medges därför inte schablonavdrag (16 kap. 27 § 1 stycket IL) för resor i näringsverksamheten med sådan förmånsbil. Har beskattning skett för drivmedelsförmån i inkomstslaget tjänst, medges avdrag för den andel av drivmedelsförmånen som avser resor i näringsverksamheten. Betalar näringsidkaren själv drivmedlet, medges avdrag med den verkliga utgiften för resor i näringsverksamheten alternativt med den schablon som gäller för dieselolja eller annat drivmedel (Skatteverket 2010-12-27, dnr 131 824165-10/111).

Bil som utgör tillgång i näringsverksamheten

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

Om bilen utgör en tillgång i verksamheten, medges normalt avdrag för samtliga bilkostnader inklusive 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. För den som redovisar sin verksamhet i enlighet med BFNAR 2006:1 kommer intäktsredovisningen av förmånen att ske löpande i bokföringen. För övriga egenföretagare och handelsbolagsdelägare kommer förmånen att vara en skattemässig justeringspost på NE respektive N3A.

Leasingbil

Om leasingbil används i näringsverksamheten gäller samma regler för avdrag i verksamheten samt för påförande av bilförmån för privat nyttjande hos delägare som när egen bil används i verksamheten. I stället för värdeminskningssavdrag erhålls avdrag för erlagd hyra. I RÅ 1994 ref. 17 fann Högsta förvaltningsdomstolen att god redovisningssed innebar att en förhöjd första avgift för leasing av bil ska periodiseras proportionellt över avtalstiden.

55.24 Arbetsresor

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

För gränsdragningen mellan resor i näringsverksamheten och arbetsresor, se Skatteverkets ställningstagande 2005-06-08, dnr 130 331754-05/111.

55.25 Egenavgifter

Debiterade egenavgifter ska dras av till den del de avser näringsverksamheten. Om avgifterna sätts ned ska motsvarande

del av avdraget återförs 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 återförs det följande beskattningsåret.

Se även Skatteverkets ställningstagande 2005-09-05, dnr 130 460077-05/111.

Avdrag för utländska socialförsäkringsavgifter medges i stället som allmänt avdrag, se avsnitt 13.3.

55.26 Pensionsförsäkringar och pensions-sparkonton

Premier för pensionsförsäkringar och inbetalningar på pensionssparkonton ska dras av enligt reglerna i 59 kap. IL om pensionssparavdrag (16 kap. 32 § IL), se vidare avsnitt 15.

55.27 Avgifter till arbetslöshetskassa

I fråga om avgifter till arbetslöshetskassa är skattereduktionen slopad fr.o.m. 2008 års taxering.

55.28 Arbete i bostaden

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

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

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

**Hyses- eller
bostadsrätt**

För den som bor i en hyres- eller bostadsrättslägenhet beräknas avdraget på grundval av den del av hyran eller avgiften till bostadsrättsföreningen som kan anses belöpa på den särskilt inrättade delen. Avdrag medges även för skälig del av sådana kostnader för värme, vatten och avlopp samt elektrisk ström som inte ingår i hyran/avgiften.

**Näringsidkarens
privatbostads-
fastighet**

När privatbostaden är en fastighet som tillhör näringsidkaren och en särskild del har inrättats för och använts i näringsverksamheten, får avdrag göras för skälig andel av kostnaderna för värme, vatten och avlopp samt elektrisk ström. Räntekostnader och tomträttsavgäld får således inte beaktas, vilket beror på att de är avdragsgilla under inkomst av kapital.

Förutom att avdrag får göras för skälig andel av bostadskostnaden får avdrag göras för sådana kostnader som är direkt betingade av näringsverksamheten, t.ex. kostnader för speciell ventilation. För mer allmänna kostnader medges däremot inte avdrag. Har exempelvis hela husfasaden på privatbostadsfastigheten reparerats eller målats om, blir inte heller den del av kostnaderna som belöper på den för näringsverksamheten inrättade fastighetsdelen avdragsgill. Se vidare Skatteverkets ställningstagande 2005-04-20, dnr 130 227116-05/111.

**Privatbostad
tillhörig annan än
näringsidkaren**

Arbetar näringsidkaren i en för ändamålet särskilt inrättad del av en privatbostadsfastighet som tillhör utomstående bör avdrag kunna medges för erlagd hyra, under förutsättning att den är marknadsmässig.

Enskild näringsidkare som använder särskilt inrättad del av makes privatbostadsfastighet i sin näringsverksamhet är berättigad till samma avdrag som skulle ha tillkommit maken om denne bedrivit näringsverksamheten, se Skatteverket 2006-05-04, dnr 131 273882-06/111.

55.29 Reklam och sponsring

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

Sponsringen går huvudsakligen till idrottsrörelsen. Det förekommer emellertid också att kulturen sponsras. Även olika

slag av forsknings- och utvecklingsprojekt kan sponsras. Avdragsrätten för de senare bidragen är särskilt reglerad i 16 kap. 9 § IL, se vidare avsnitt 55.9.

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

Någon särskild lagreglering avseende avdragsrätt för reklam och sponsring finns inte. Avdragsrätten prövas enligt de allmänna bestämmelserna om avdrag för intäkternas förvärvande (16 kap. 1 § IL). För att sponsringen ska vara avdragsgill krävs att den utgör en driftkostnad i näringsverksamheten. Sponsorn måste alltså erhålla något i motprestation som kan verka resultatbefrämjande i näringsverksamheten. Rena gåvor är däremot inte avdragsgilla (9 kap. 2 § andra stycket IL).

Rättspraxis

I RÅ 1976 ref. 127 I-II (=RRK R 1976 1:95 I-II) medgavs PLM (I) avdrag för bidrag till kampanj mot nedskräpning, då opinionsbildning till följd av kampanjen enligt Högsta förvaltningsdomstolen ”kunde få påtagliga återverkningar på avsättningen av bolagets produkter”. Däremot fick bolaget inte avdrag för ett bidrag till Industriförbundet avseende utredning angående skadeverkningar av nedskräpning, eftersom detta projekt bedömdes vara av mer allmän natur utan direkt samband med bolagets verksamhet. KF (II) vägrades avdrag för bidrag dels till kampanj ”Vårstädning”, dels till näringslivets arbetsgrupp i nedskräpningsfrågor med motiveringen att det inte fanns ”något sådant samband mellan förbundets 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 Högsta förvaltningsdomstolen Procordia-koncernens (sedermera Pharmacia & Upjohn) sponsring av Operan (I) och Falcon AB:s (II) avdragsyrkande för bidrag till Projekt Pilgrimsfalk, som drevs av bl.a. Svenska Naturskyddsföreningen.

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

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

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

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

fann Högsta förvaltningsdomstolen att det fanns ett sådant indirekt samband.

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

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

Gränsdragning mot gåva

Vid bedömning av avdragsrätten för sponsring är gränsdragningen mot gåva av avgörande betydelse, eftersom gåvor inte är avdragsgilla. En sponsring helt utan motprestation får anses som gåva och är då inte avdragsgill för sponsorn. Detta gäller även i de fall bidraget utgör omkostnad i näringsverksamheten enligt bestämmelserna i 16 kap. 1 § IL. Om mottagaren t.ex. tillhandahåller annonsplats eller fribiljetter, är det klart att en motprestation lämnats. Använder sig sponsorn själv aktivt av sponsorinsatsen i annonskampanjer, på förpackningar etc. har också en form av motprestation lämnats. Motprestationens värde måste emellertid även stå i rimlig proportion till betalningen, för att kostnaderna för sponsringen inte helt eller delvis ska hänföras till inte avdragsgill gåva.

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

Motprestationens art

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

Reklam- eller PR-kostnad

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

Personalkostnad

Vid sidan av avdragsförbudet för gåva faller den del av sponsringsbidraget som har karaktär av personalkostnad. Det är inte ovanligt att sponsorn som motprestation erhåller biljetter till ett evenemang eller fasta platser i en idrottsanläggning, teater- eller konsertlokal. Får anställd utan vederlag utnyttja sådan biljett eller fast plats kan sponsorn få avdrag för sitt bidrag som personalkostnad. Om den anställda ska förmånsbeskattas eller om det är skattefri personalvårdsförmån får bedömas enligt bl.a. reglerna i 11 kap. 11 § IL.

Företag som sponsrat idrottsföreningen på en mindre ort har medgetts avdrag som personalkostnad, om minst 80 % av

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

Representationskostnad

Utnyttjar sponsorn erhållna biljetter etc. för representation, ska avdragsrätten bedömas efter de regler som gäller för representation i 16 kap. 2 § IL, se även Skatteverkets allmänna råd (SKV A 2004:5) och meddelande (SKV M 2004:4) om avdrag för representation. Starka krav ställs på sambandet med verksamheten. Bl.a. har tidpunkten och platsen för representationen betydelse liksom till vilken/vilka representationen riktar sig. Beträffande gränsdragningen mot reklam och PR kan sägas att representation i normalfallet enbart vänder sig till ett fåtal personer. Vad gäller avdrag för s.k. representationsgåva är praxis restriktiv, se t.ex. RÅ 1982 1:9.

FoU-kostnad

Skulle sponsringen vara att rubricera som bidrag till forskning och utveckling (FoU) ställs lägre krav på samband än vad som normalt gäller för driftkostnader. Enligt reglerna om bidrag till FoU krävs för avdragsrätt endast att forsknings- och utvecklingsarbetet kan antas få betydelse för den skattskyldiges näringsverksamhet, se vidare avsnitt 55.9.

Se även Skatteverkets ställningstagande 2005-06-27, dnr 130 702489-04/113.

55.30 Ökade levnadskostnader

Tidigare har det för inkomstslaget näringsverksamhet inte funnits, utom för yrkesfiskare, några särskilda regler om avdragsrätt för ökade levnadskostnader. Fr.o.m. 2002 års taxering har sådana bestämmelser införts, i 16 kap. 28 a § IL, som innebär 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. Detta innebär bl.a. att avdrag för måltider och småutgifter ska göras i enlighet med 12 kap. 16 § IL. Avdrag görs för varje hel dag med ett maximibelopp vid resa i Sverige och med ett

normalbelopp vid resa utomlands. För varje halv dag ska avdrag göras med ett halvt maximibelopp vid resa i Sverige och med ett halvt normalbelopp vid resa utomlands. En näringsidkare kan ha mer än ett tjänsteställe, exempelvis kan han ha en butik på en ort och inneha en jordbruksfastighet på en annan ort. För verksamheter som är helt skilda från varandra och av olika art finns ett tjänsteställe för varje verksamhet. Bedriver man näringsverksamhet på flera platser krävs att verksamheterna är integrerade med varandra för att det ska bli fråga om endast ett tjänsteställe. Tjänstestället är då den plats där näringsidkaren utför huvuddelen av sitt arbete. Exempel på integrerade verksamheter är om näringsidkaren har butiker av samma slag på olika orter med gemensamma inköp, annonser osv. Uttrycket ”den vanliga verksamhetsorten” har samma innebörd som i tjänst. En näringsidkare kan ha flera vanliga verksamhetsorter. Enligt 12 kap. 7 § IL avses med vanlig verksamhetsort ett område inom 50 km från tjänstestället. Som vanlig verksamhetsort behandlas också ett område inom 50 km från bostaden. Se vidare Skatteverkets ställningstagande 2005-06-08, dnr 130 331754-05/111 och avsnitt 24.

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

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

**Resa längre än
tre månader**

När arbetet utanför den vanliga verksamhetsorten varit förlagt till samma ort under mer än tre månader i en följd medges avdrag med faktiska merutgifter. Kan dessa merutgifter inte visas anser Skatteverket att jämförelse kan göras med vad som gäller för motsvarande avdrag för löntagare som inte fått traktamente. Avdrag för ökade utgifter för måltider och

småutgifter kan därför medges med 30 % av maxibeloppet per dag om arbetsorten ligger i Sverige och med 30 % av normalbeloppet per dag om arbetsorten ligger utomlands. Om utgifter för logi inte tillförlitligen kan beräknas på grund av att en privat tillgång används för övernattnig, såsom husvagn, husbil eller båt, anser Skatteverket att avdrag ska kunna medges med ett schablonbelopp. En sådan schablon finns för löntagare. Den bör kunna tillämpas även i inkomstslaget näringsverksamhet i nu avsett fall. Avdrag för logi kan därför medges med ett halvt maximibelopp per natt om arbetsorten ligger i Sverige och ett halvt normalbelopp per natt om arbetsorten ligger utomlands (Skatteverket 2009-04-15, dnr 131 352291-09/111).

Yrkesfiskare

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

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

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

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

Huvudregeln när det gäller avdrag för logi är att den verkliga kostnaden ska dras av. Om måltider ingår i utgiften för logi ska utgiften reduceras med den del som belöper på måltider. Kan kostnaden för logi inte visas medges avdrag enligt schablon med ett halvt maximibelopp per natt vid resa i Sverige och ett halvt normalbelopp vid resa utomlands (12 kap. 13 § IL).

55.31 Personalkostnader

55.31.1 Allmänt

Den exemplifiering av avdragsgilla kostnader som tidigare fanns i KL, såsom kostnader för personal, har tagits bort i IL. Detta innebär dock inte någon ändring i sak. Av de allmänna avdragsbestämmelserna i 16 kap. 1 § IL framgår nämligen att kostnader för personal är en sådan kostnad som är avdragsgill vid beräkning av inkomst av näringsverksamhet. Till personalkostnader räknas löner, andra ersättningar och förmåner, personalvårdskostnader samt lönebikostnader. Pensionskostnader behandlas i avsnitt 63.

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 85 öre per kilometer. Också de flesta förmåner som har samband med anställning likställs med lön. Det innebär att de precis som vanlig kontantlön ska ingå i underlaget för socialavgifter samt att preliminärskatteavdrag ska göras.

55.31.2 Löner och andra ersättningar och förmåner

Kontant lön

Löner, ersättningar och förmåner till anställd personal är normalt avdragsgilla vid beräkning av inkomst av näringsverksamhet. Detta gäller oavsett företagsform. Vissa begränsningsregler finns när det gäller avdragsrätten för lön till närstående till företagsledare i fåmansföretag (avsnitt 74).

Värde av eget arbete m.m.

I enskild näringsverksamhet medges inte avdrag för värdet av det arbete som utförts av näringsidkaren själv, andre maken eller barn som inte fyllt 16 år (jfr dock avsnitt 74).

Kostnader för hälso- och sjukvård

Avdrag för kostnader på sjukvårdsområdet får göras för icke offentligt finansierad sjukvård, men endast om kostnaderna avser en anställd, delägare i HB eller en enskild näringsidkare som inte omfattas av den offentligt finansierade vården. Kostnader för sjuk- och hälsovård och läkemedel utomlands är avdragsgilla om kostnaderna har uppkommit vid insjuknande i samband med arbete utomlands. Avdrag får också göras för kostnader för vaccinationer som betingas av verksamheten och för företagshälsovård. Avdrag för arbetslivsinriktad rehabilitering får göras om åtgärderna syftar till att han eller hon ska kunna fortsätta sitt arbete. Även kostnader för förebyggande behandling är avdragsgilla om behandlingen syftar

**Gåvor till
anställda**

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

Ett rörelsedrivande bolag hade i sina räkenskaper kostnadsfört julpaket till bolagets personal. Högsta förvaltningsdomstolen medgav avdrag för kostnaderna med motivering att julpaketen haft mindre värde och utgått till samtliga anställda i bolaget. I vad mån värdet av julpaketen var skattepliktigt för de anställda hade Högsta förvaltningsdomstolen inte anledning bedöma (RÅ 1963 Fi 1863).

Det förekommer inte sällan att värdet av sådana gåvor, som normalt ska beskattas hos den 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 SKV A 2010:18 och SKV M 2010:14).

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 anställda. Fastighet som används som personalbostad utgör normalt näringsfastighet och anses i sådant fall ingå i förvärvskällan. Kostnaderna för fastigheten är då avdragsgilla i näringsverksamheten.
Förmån av hemdator	Den särskilda skattefriheten för hemdator, 11 kap, 7 § IL, upphävdes den 1 januari 2007.
Traktamentsersättningar	Traktamentsersättningar som utbetalas till anställda är avdragsgilla i näringsverksamheten. I den mån utbetalda ersättningar överstiger de belopp som är avdragsgilla för den anställda under inkomst av tjänst är ersättningarna emellertid enligt SBL och SAL att likställa med lön.
Resekostnadsersättningar	På motsvarande sätt behandlas utbetalda resekostnadsersättningar avseende resor i tjänsten med egen bil. I och för sig medges i regel avdrag för utbetalda ersättningar vid beräkning av inkomst av näringsverksamhet oavsett hur dessa rubricerats. Framför allt på grund av socialavgifterna får emellertid frågan i vad mån den anställda är berättigad till avdrag för ökade levnadskostnader respektive för resor med egen bil i tjänsten betydelse vid beräkning av inkomst av näringsverksamhet för arbetsgivaren (jfr avsnitt 24). För traktamentsersättningar som utbetalas till företagsledare m.fl. i fåmansföretag gäller särskilda regler avseende bevarande av verifikationsmaterial m.m.
Bilförmån	Om bil anskaffas för anställda i näringsverksamheten eller för näringsidkaren själv, medges avdrag i näringsverksamheten för samtliga på bilen belöpande kostnader, under förutsättning att bilen är att anse som inventarium i näringsverksamheten. Den som privat utnyttjat sådan bil beskattas för bilförmån. Även enskild näringsidkare och delägare i HB beskattas för bilförmån enligt samma värderingsgrunder som gäller i inkomstslaget tjänst (jfr avsnitt 23). En delägare i HB som beskattas för bilförmån och själv svarat för drivmedelskostnaderna vid resor i näringsverksamheten, får avdrag för dieselolja med 65 öre per kilometer och för annat bränsle med 95 öre per kilometer (16 kap. 27 § IL).
Övriga förmåner	Även kostnader för andra förmåner till anställda såsom fria resor samt fri telefon, TV-licens, tidning eller tidskrift är avdragsgilla i näringsverksamheten. De anställda beskattas i

**Rätt
beskattningsår**

gengäld för värdet av erhållna förmåner. Detta gäller även förmån av fria resor (jfr SKV A 2010:18 och SKV M 2010:14).

Vilket beskattningsår lönekostnader ska hänföras till följer av bokföringsmässiga principer, vilket innebär att avdrag medges för ersättning som intjänats under beskattningsåret av de anställda även om utbetalning inte skett samma år. I de fall t.ex. semesterersättning tjänas in i förtid kan normalt en reservering för semesterlön på 12 % av utbetalda löner godtas utan närmare utredning. För sådana anställda som tjänar in semester i efterhand får reservering för semesterlöneskulder inte göras.

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

55.32 Vinstandelsstiftelse

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

Avdragsrätt

För att avdragsrätt ska föreligga för arbetsgivaren fordras enligt rättspraxis att

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

Den första strecksatsen ovan innebär t.ex. att ändamålet inte huvudsakligen får vara att trygga det givande företagets fortbestånd (RÅ 1985 1:18).

Även fåmansbolag har avdragsrätt för överlämnade medel till vinstandelsstiftelse (RÅ 1984 1:72 I). Jämför dock med RÅ

1986 not. 374 (fhb) i vilket bolaget ej ansågs ha rätt till avdrag för avsättning till vinstandelsstiftelse. Gruppen anställda bestod av fem personer vilka samtliga var delägare i bolaget. I SRN:s förhandsbesked framhölls att det var vanskligt att bedöma om de avsatta medlen verkligen syftade till att premiera för gjorda arbetsinsatser eller om avsättningarna tjänade andra syften. Högsta förvaltningsdomstolen ändrade inte förhandsbeskedet.

Företagets kostnad för vinstdelningen redovisas det år då vinsten har uppstått.

**Sista dag för
inbetalning**

I RÅ 2004 ref. 10 behandlades ett fall där medel förts över från ett aktiebolag till en vinstandelsstiftelse först efter den tidpunkt när bolaget var skyldigt att lämna självdeklaration. Högsta förvaltningsdomstolen hänvisade till den grundläggande principen att en näringsidkares redovisning ska läggas till grund för beskattningen, om den inte strider mot god redovisningssed eller särskilda lagbestämmelser. Eftersom det inte finns några sådana bestämmelser i fråga om sista inbetalningstidpunkt ska god redovisningssed tillämpas vid den skatterättsliga bedömningen. Detta ledde till slutsatsen att det inte fanns några hinder mot att avdrag medgavs för beskattningsåret i fråga.

Rättsfall

Frågan om avdragsrätt har, förutom i ovan angivna rättsfall, prövats i bl.a. följande rättsfall

RÅ 1983 1:9 (ej avdrag)
RÅ 1984 1:72 II (ej avdrag)
RÅ 1985 1:11 (avdrag)
RÅ 1987 not. 691 (ej avdrag)
RÅ 1990 not. 356 (ej avdrag)
RÅ 1994 ref. 38 (avdrag)

**Socialavgifter och
vinstandelsmedel**

För avsättningar till vinstandelsstiftelse under åren 1988–1991 var arbetsgivaren skyldig att erlagga arbetsgivaravgifter. Beloppen var pensionsgrundande.

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

Genom lagändring beslöts också att inte heller ersättningar från en vinstandelsstiftelse skulle vara förmåns- eller avgiftsgrundande. Avgiftsfriheten gällde dock endast under förutsättning att de vinstmedel som överlämnades till stiftelsen var avsedda att vara bundna i minst tre år. Dessutom krävdes för

avgiftsfrihet att bidragen tillkommit en betydande del av de anställda och på likartade villkor. Det innebar att minst en tredjedel av personalen skulle omfattas av vinstandelssystemet och att ersättningen skulle lämnas efter enhetliga principer.

Avgiftsfriheten gällde inte sådana ersättningar som lämnats till delägare i ett fåmansföretag eller fåmansägt handelsbolag eller till företagsledare i ett sådant företag om han hade väsentligt inflytande i företaget. Avgiftsfriheten gällde inte heller ersättningar till närstående till sådan företagsledare eller delägare.

Övergångsregel

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

Särskild löneskatt

Särskild löneskatt ska tas ut på bidrag som en arbetsgivare lämnar till en vinstandelsstiftelse (SLFL 1 § 6).

55.33 Personalvård

Bidrag till personal-sammanslutningar

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

Bidrag och gåvor till likartade föreningar med medlemmar utanför personalkretsen eller kostnader för anläggningar av personalvårdande karaktär har ansetts vara avdragsgilla endast om samtliga eller så gott som samtliga medlemmar varit anställda i företaget eller om anläggningarna kunnat beräknas bli utnyttjade nästan uteslutande av företagets anställda. Avdrag har inte medgetts för bidrag till föreningar för uppförande av badhus och idrottsplats avsedda att nyttjas även av allmänheten. Inte heller har avdrag medgetts för bidrag till ortens idrottsförening, när bidragen inte uteslutande skulle komma företagets anställda till godo. Vidare har avdrag inte medgetts för bidrag till uppförande av Folkets hus på en ort, där endast ungefär hälften av den manliga befolkningen var eller varit anställda i företaget, eller där flera företag på orten lämnat bidrag (RN 1955 nr 4:4, RÅ 1947 Fi 918, RÅ 1952 Fi 241).

Ett industriföretag har medgetts avdrag för bidrag till olika anläggningar av personalvårdande karaktär när minst 80 % av befolkningen i samhället utgjordes av företagets anställda med

familjer. Ett annat industriföretag på en ort, där 70 % av ortens yrkesverksamma befolkning utgjordes av företagets anställda, ansågs inte berättigat till avdrag för planerat bidrag till uppförande av sim- och idrottshall på orten. Ett företags bidrag till kommun för uppförande av pensionärshem med företräde för företagets pensionärer beträffande visst antal pensionärslägenheter har bedömts som avdragsgill personalkostnad (RN 1952 nr 5:7, RÅ 1956 Fi 1414, RN 1968 nr 6:4 = RÅ 1968 ref. 46).

55.34 Lönebikostnader

Arbetsgivaravgifter

För arbetstagare som vid årets ingång är under 65 år ska arbetsgivare erlägga avgifter enligt SAL för finansiering av den allmänna försäkringen och vissa andra sociala ändamål. Arbetsgivaravgifterna består av sjukförsäkringsavgift, ålderspensionsavgift, efterlevandepensionsavgift, arbetsskadeavgift, arbetsmarknadsavgift och föräldraförsäkringsavgift. En arbetsgivare ska inte betala några arbetsgivaravgifter för den som är född 1937 eller tidigare.

Allmän löneavgift

En arbetsgivare ska också varje år betala allmän löneavgift. Avgiften beräknas på samma underlag som gäller vid beräkning av arbetsgivaravgifter enligt socialavgiftslagen (1 § SAL). Utländsk arbetsgivare som saknar fast driftställe i Sverige betalar fr.o.m. 2001 inte allmän löneavgift.

För den som vid ingången av året fyllt 18 år men inte 25 år är avgifterna nedsatta.

Avgiftsunderlag

Underlaget för avgifterna utgörs av löner, arvoden, förmåner och andra ersättningar. Med sådana ersättningar likställs kostnadsersättning som överstiger de belopp som är avdragsgilla för den anställda eller för uppdragstagaren under inkomst av tjänst. Avgifter ska således t.ex. betalas på bilersättning till den del den överstiger 1 kr 85 öre per kilometer samt på ersättning för ökade levnadskostnader vid tjänsteresa som inte varit förenad med övernattning. I underlaget ingår inte ersättning till en arbetstagare om den inte uppgått till 1 000 kr under året.

SLF

Särskild löneskatt betalas inte för personer som är födda 1937 eller senare. Bestämmelserna härom finns i SLFL. För de som är födda 1938–1943 betalas endast en ålderspensionsavgift.

Skattebetalning

Arbetsgivaravgifterna beräknas löpande på grundval av och i takt med gjorda löneutbetalningar. Betalning av arbetsgivaravgifterna sker varje månad samtidigt med preliminär skatt.

När räkenskapsåret gått till ända ska avgifterna således redan till största delen vara inbetalda. För den som har kalenderår som räkenskapsår, bör det i bokslutet normalt endast förekomma reserveringar för avgifter som grundar sig på december månads löneutbetalningar.

Se i övrigt Skatteverkets broschyr Skatteavdrag och arbetsgivaravgifter, SKV 401.

55.35 Kostnader för anställdas pensionering

En arbetsgivare har rätt till avdrag för anställdas pensioner. Avdrag medges antingen under intjänandetiden eller i samband med utbetalning av pensionen. För rätt till avdrag under intjänandetiden finns skatterättsliga krav på hur den utfästa pensionen ska tryggas (kvalitativa regler) samt beloppsbegränsningar (kvantitativa regler). Närmare redogörelse för de kvalitativa och kvantitativa reglerna lämnas i avsnitt 14 och 63. Avdrag för utbetalning av pension medges i princip utan beloppsbegränsningar

55.36 Flyttningskostnader m.m.

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

Det utvidgade reparationsbegreppet

Kostnader för sådana ändringsarbeten som är normalt påräkneliga i driften är avdragsgilla som reparations- och underhållskostnader. Detta gäller antingen den skattskyldige är ägare till fastigheten eller har nyttjanderätten till den. Sålunda är t.ex. kostnader för flyttning och omDispositionering av maskiner liksom för flyttning av innerväggar i ett industriföretag avdragsgilla, om de föranletts av nyanskaffning av maskiner, ändrade tillverkningsmetoder eller rationaliseringsåtgärder. På motsvarande sätt är kostnader i jordbruk för omDispositionering av ekonomibyggnad avdragsgilla, t.ex. vid omläggning av driften från en animalieproduktion till annan. Åtgärder som upptagande av nya fönster eller dörröppningar samt flyttning av innerväggar eller inredning hänförs då till reparation och underhåll (19 kap. 2 § IL).

I RÅ 1994 not. 195 vägrades omedelbart avdrag för vissa elinstallations- och ventilationsarbeten som uppkommit i samband med flyttning av maskiner. Högsta förvaltningsdomstolen ansåg att det var fråga om utgifter för sådana installationer som

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

Utgifter för reparation och underhåll av byggnader och markanläggningar dras av omedelbart även till den del de har fördelats på flera år i räkenskaperna (19 kap. 2 § och 20 kap. 3 § IL). Beträffande byggnader ska detta även gälla för utgifter som omfattas av det utvidgade reparationsavdraget. Lagändringarna trädde i kraft den 1 januari 2004 och tillämpas retroaktivt från och med 2002 års taxering.

Avdrag för utgifter för reparation och underhåll på lagerfastigheter ska återföras till beskattning när fastigheten avyttras i den mån avdraget inte har gjorts i räkenskaperna. Lagändringen trädde i kraft den 1 januari 2004 och tillämpas på avyttringar som skett efter den 31 december 2003.

55.37 Lokalkostnader

55.37.1 Förhyrd arbetslokal

Hyreskostnad för en arbetslokal är avdragsgill i näringsverksamheten. Om näringsidkaren reparerar den hyrda lokalen är kostnaderna här för i regel avdragsgilla på en gång även om reparationen medför viss förbättring av lokalen.

55.37.2 Lokal i egen näringsverksamhet

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

55.38 Vissa särskilda förluster

55.38.1 Företagsbot, sanktionsavgifter och mutor

Böter, offentligrättsliga sanktionsavgifter och mutor eller andra otillbörliga belöningar får inte dras av (9 kap. 9–10 §§ IL). Exempel på ej avdragsgilla sanktionsavgifter är konkurrensskadeavgifter, kvotpliktsavgifter, företagsbot, överlastavgifter, felparkerings- och kontrollavgifter vid olovlig parkering och övertidsavgifter.

**Böter/avgifter
till EU**

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

Om en arbetsgivare betalar en anställds felparkeringsavgifter är detta avdragsgillt som lönekostnad för arbetsgivaren. I gengäld beskattas den anställda för motsvarande belopp som intäkt av tjänst (RÅ 1950 Fi 488). I RÅ 1983 1:64 vägrades ett aktiebolag, som bedrev biluthyrningsrörelse, avdrag för parkeringsböter som bolaget ålagts i egenskap av ägare till uthyrda bilar och inte kunnat driva in från sina kunder (se vidare avsnitt 20).

**Advokat- och
rättegångs-
kostnader**

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 värdeminskningssavdrag.

**Konkurs- och
ackordskostnader**

En gäldenärs konkurs- och ackordskostnader är inte avdragsgilla. Angående konkurs och ackord, se avsnitt 92.

**Deklarationshjälp
m.m.**

Kostnader för skatteutredningar i samband med deklarationsupprättande, deklarationshjälp, taxeringsprocesser och dylikt är inte avdragsgilla. Högsta förvaltningsdomstolen har i ett mål som rörde avdrag vid inkomsttaxeringen för omkostnader i 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).

55.39 Föreningsavgifter

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

Avgifter till branschföreningar

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

Om serviceverksamheten däremot bryts ut från föreningens verksamhet och överförs till ett för ändamålet bildat särskilt bolag, som debiterar föreningens medlemmar för utförda tjänster och för vilket avgiften blir intäkt av näringsverksamhet, blir ersättningen avdragsgill. Således har avdrag godkänts för avgifter till organisationer, vilkas verksamhet haft karaktär av rörelse och huvudsakligen avsett service åt medlemmarna (RÅ 1982 1:13).

Avdragsgilla föreningsavgifter

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

Rättspraxis

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

55.40 Lantmäteriförrättningsutgifter

Lantmäteriförrättningsutgifter för omarrondering som är ett led i jordbrukets eller skogsbrukets yttre rationalisering ska dras av omedelbart (16 kap. 20 a § IL).

55.41 Administrativa kostnader knutna till royalty

Kostnadsavdrag

Från skattepliktig royalty medges avdrag för till denna hänförliga kostnader i såväl Sverige som utlandet (jfr 16 kap. 1 § IL). Avdrag medges inte endast för direkta kostnader utan även för den del av mottagarens allmänna administrationskostnader

som kan anses belöpa på royaltyn (RÅ 1940 ref. 45). Dessa kostnader har av Högsta förvaltningsdomstolen uppskattats till 10 % av royaltybeloppet i avsaknad av tillfredsställande utredning om kostnaderna från den skattskyldiges sida (RÅ 1944 Fi 1125–1126).

55.42 Avdrag i näring för dagbarnvårdare i familjehem

Dagbarnvårdare som bedriver familjedaghem i näringsverksamhet kan, i stället för att göra avdrag för faktiska kostnader för mat, slitage av möbler och övrig utrustning samt smärre förbrukningsartiklar, få göra avdrag enligt samma schabloner som dagbarnvårdare som i inkomstslaget tjänst får skattefri kostnadsersättning som betalas ut av en kommun. Se Skatteverkets ställningstagande 2011-03-24, dnr 131 824157-10-111 samt avsnitt 24.15.

56 Lager och pågående arbeten

56.1 Lager

**Anskaffningsvärde
och
verkligt värde**

Genom 1928 års KL infördes bestämmelser att inkomst av rörelse skulle beräknas enligt bokföringsmässiga grunder. I praxis kom värderingen av lagret att godtas så länge den inte stred mot god köpmannased. Man tillämpade en fri lagervärdering.

I betänkandet Ändrad företagsbeskattning (SOU 1954:19) utarbetades riktlinjer för den lagervärdering som gällde t.o.m. beskattningsåret 1990. Enligt den lagstiftning som följde var lägsta värdets princip vägledande för värderingen. Därutöver tilläts en värderingsmetod som innebar en nedskrivning av lagrets värde.

Reglerna fr.o.m. 1992 års taxering innebär att lagervärderingen i princip följer den värdering som föreskrivs i 4 kap. 9 § ÅRL. Lagret värderas därför numera enligt lägsta värdets princip. De ändringar som har gjorts genom IL torde inte innebära några ändringar i sak.

56.1.1 Allmänt

Vad är lager?

Lager beskrivs i 17 kap. 3 § IL som tillgångar avsedda för omsättning eller förbrukning. Det är således inte tillgångens natur utan avsikten med innehavet som är avgörande för om tillgången är lager eller inte.

**Anläggningstill-
gångar/omsätt-
ningstillgångar**

I IL används inte beteckningarna anläggningstillgång och omsättningstillgång. De används däremot i redovisningssammanhang. I 4 kap. 1 § ÅRL definieras anläggningstillgångar som tillgångar som är avsedda att stadigvarande brukas eller innehas i näringsverksamheten. Övriga tillgångar är omsättningstillgångar.

Av definitionen framgår att det är avsikten med innehavet som är avgörande för tillgångens klassificering. Det har ingen betydelse för vilket ändamål tillgången vanligtvis används om

avsikten med användningen i ett visst fall är en annan. En tillgång som i en viss situation utgör anläggningstillgång kan i en annan situation vara omsättningstillgång. I ett fall där ett bilförsäljningsföretag tog ut bilar ur sitt lager för att i stället stadigvarande hyra ut dem ansåg Högsta förvaltningsdomstolen att bilarna blev anläggningstillgångar (RÅ 1974 Aa 894).

Värdepappers-lager

Ett företags värdepappersinnehav torde kunna utgöra, utöver anläggningstillgång, antingen lager eller annan omsättningstillgång. Om man handlar yrkesmässigt med värdepapperna utgör de lager medan de utgör annan omsättningstillgång om man, för att få god förräntning, har anskaffat dem för överskottsmedel och avser att ha dem en kortare tid. I det senare fallet ska inte 17 kap. 20 § IL tillämpas utan i stället kapitalvinstreglerna (jfr 25 kap. 3 § IL). Det krävs därför i dessa fall en avyttring och att förlusten är definitiv för att en eventuell värdenedgång ska få dras av.

Varulager

I förarbetena till 1976 års bokföringslag (prop. 1975:104 s. 219) uttalas att varulagret är vad som över ett räkenskapsårsskifte finns kvar av de produkter som man i rörelsen tillverkar, säljer, tillhandahåller eller gör av med i sin verksamhet. Som exempel på tillgångar som normalt är lagertillgångar kan nämnas företags innehav av råvaror, hjälpmedel, varor under tillverkning samt färdigvaror. Uttalandet torde fortfarande ha giltighet – även vid beskattningen.

För företag som bedriver byggnadsrörelse, tomtrörelse eller handlar med fastigheter anses fastigheterna i regel utgöra lagertillgång. Aktier, obligationer och andra värdepapper samt immateriella tillgångar räknas som lagertillgångar om företaget bedriver handel med sådana tillgångar.

Förenklat årsbokslut

En enskild näringsidkare som upprättar förenklat årsbokslut enligt 6 kap. 10 § BFL behöver inte ta upp något värde på lagertillgångarna om lagrets sammanlagda värde uppgår till högst 5 000 kr.

Elcertifikat, utsläppsrätter och kyotoenheter

Regler infördes under 2003 om s.k. elcertifikat (lagen om elcertifikat, SFS 2003:113). Skatteregler har införts i bl.a. 17 kap. IL. Senare har motsvarande regler införts även för utsläppsrätter. Under 2006 har skatteregler införts också för utsläppsminskningenheter och certifierade utsläppsminskningar (s.k. kyotoenheter, SFS 2006:620). (Se vidare om näringsbidrag avsnitt 17.1.)

Bestämmelserna om elcertifikat innebär att staten kan tilldela elproducenter elcertifikat, om den producerade elen är förnybar. Någon ersättning till staten för elcertifikaten betalas inte. En elanvändare har enligt samma lagstiftning s.k. kvotplikt som kan innebära att han måste anskaffa elcertifikat. Elcertifikat behandlas som lagertillgångar hos den som är berättigad till tilldelning av sådana tillgångar.

Utsläppsrätter avser utsläpp av växthusgaser. Utsläpp av sådana gaser kräver innehav av utsläppsrätt. Sådana rätter tilldelas verksamhetsutövarna. En verksamhetsutövare som önskar släppa ut mer koldioxid än vad som motsvaras av utfärdade utsläppsrätter kan köpa utsläppsrätter av den som vill sälja sådana.

Utsläppsrätter ska, liksom elcertifikat, behandlas som lagertillgångar om den skattskyldige är berättigad till tilldelning av sådana rättigheter eller är kvotpliktig enligt 4 kap. lagen om elcertifikat (se 17 kap. 22 a § IL).

Utsläppsminskningenheter och certifierade utsläppsminskningar (s.k. kyotoenheter) påminner om utsläppsrätter. De utfärdas i samband med projektverksamhet enligt det s.k. Kyotoprotokollet. Kyotoenheter behandlas vid inkomstbeskattningen på samma sätt som utsläppsrätter, dvs. under vissa villkor som lagertillgångar (se 17 kap. 22 b § IL).

För företag i intressegemenskap finns en särskild regel som innebär att samma princip – värdering till nettoförsäljningsvärdet eller anskaffningsvärdet (se nedan) – ska tillämpas för alla företag i intressegemenskapen. Samma regler gäller för elcertifikat, utsläppsrätter, utsläppsminskningenheter och certifierade utsläppsminskningar (se 17 kap. 22 a–f § IL). Reglerna är gemensamma för elcertifikat och utsläppsrätter.

Förnödenheter

S.k. förnödenheter som finns i företaget per balansdagen utgör lagertillgångar. BFN har i BFN U 96:2 behandlat frågan om redovisningen av förnödenheter.

Med förnödenhet avses sådana tillgångar som används i ett företags normala tillverkningsprocess. Som exempel på förnödenheter kan anges bränsle, smörjmedel, slipmaterial, rengöringsmedel, städmaterial och tillsatsmaterial. Till förnödenheter räknas däremot inte utgifter avseende allmän administration eller försäljning. Utgifter av detta slag får kostnadsföras löpande. Till förnödenheter räknas heller inte tillgångar av stadigvarande karaktär (anläggningstillgångar), t.ex. reservmaskiner och specialverktyg. (Se vidare nedan.)

Inneliggande lager Enligt 14 kap. 2 § IL ska inkomster tas upp som intäkt det beskattningsår som de hänför sig till enligt god redovisningssed, om inte något annat är särskilt föreskrivet i lag. Bestämmelsen innebär att försäljning av varor ska beskattas i takt med att de redovisas enligt god redovisningssed.

Skatteverket anser att en lagertillgång inte längre ska anses tillhöra säljaren om den har sålts och försäljningen ska intäktsredovisas enligt god redovisningssed (Skatteverket 2006-12-04, dnr 131 722373-06/111). Motsatsvis ska en lagertillgång anses tillhöra säljaren så länge någon intäkt från försäljning av tillgången inte ska redovisas. Bedömningen av tidpunkt för intäktsredovisningen görs framför allt med ledning av Redovisningsrådets rekommendation RR 11 och BFN:s allmänna råd BFNAR 2003:3.

Även för köparen ska tidpunkten för när en varulagertillgång ska anses ingå i det inneliggande lagret bestämmas efter god redovisningssed. Särskilda redovisningsrekommendationer som i detalj behandlar när en vara ska anses inköpt saknas. Viss vägledning finns i BFNAR 2000:3 men även en analog tillämpning med RR 11 och BFNAR 2003:3 kan ge vägledning om när en varulagertillgång ska tas upp av köparen.

En enskild näringsidkare som upprättar ett förenklat årsbokslut enligt 6 kap. 10 § BFL ska tillämpa bestämmelserna i det allmänna rådet BFNAR 2006:1. Enligt rådet ska en vara tas upp som varulager hos köparen när varan har kommit till köparen. En vara ska inte tas upp hos säljaren när varan har avsänts till köparen.

För mindre aktiebolag och ekonomiska föreningar som upprättar en årsredovisning enligt allmänna råden BFNAR 2008:1 respektive BFNAR 2009:1 finns i kapitel 6 uttryckliga regler för när en vara ska anses ha övergått till köparen.

Lagerbevis En vara eller ett varuparti kan ersättas av ett lagerbevis, dvs. ett bevis över inköpt lager. Den som har lagerbeviset har också förfoganderätten över varorna. När lagerbevis utfärdas avlämnas inte själva varan utan den ligger ofta kvar hos säljaren, avskild för köparens räkning. Om det verkligen är ett lagerbevis som överlämnas får varorna anses ha omhändertagits av köparen (jfr RÅ 1972 ref. 44 I och SOU 1977:86 s. 487). Däremot räcker det inte med s.k. lagringsintyg (RÅ 1979 Aa 66 och RÅ 1981 1:64, se nedan).

I RÅ 1981 1:64 hade en oljetransportör träffat avtal med olje-handlare om köp av viss mängd olja som förvarades i säljarens oljecistern. Eftersom oljepartiet inte hade omhändertagits av köparen före räkenskapsårets utgång ansågs det inte utgöra lager i köparens verksamhet.

Konsignations-lager

En kommissionär köper eller säljer varor i eget namn för annan persons räkning (kommittenten). Kommissionären har ofta ett varulager, konsignationslager, som han får från kommittenten. Kommissionären betalar inte varorna till kommittenten förrän han sålt dem. Äganderätten för varorna har aldrig övergått på kommissionären, varför konsignationslagret inte kan inräknas i kommissionärens varulager.

Inventering

För att möjliggöra kontroll av lagervärderingen finns särskilda regler för inventeringen i lag (1955:257) om inventering av varulager för inkomsttaxeringen.

Enligt 1 § inventeringslagen ska den skattskyldige upprätta en förteckning som för varje post av tillgångar i lagret anger det högsta värde som är tillåtet enligt 17 kap. IL. Om den skattskyldige yrkar att lagret ska värderas enligt alternativregeln ska anskaffningsvärdet för varje post av tillgångar i lagret redovisas i förteckningen. Inventeringslagen medger att lagret värderas vid skilda tillfällen under beskattningsåret om värdet på ett tillfredställande sätt kan korrigeras med hänsyn till lagerutvecklingen fram till balansdagen. Den skattskyldige ska på förteckningen teckna en försäkran att ingen lagertillgång undantagits vid inventeringen.

Har den skattskyldige inte följt inventeringslagens regler ska, enligt 3 § inventeringslagen, de lämnade uppgifterna om lagrets värde inte äga vitsord vid taxeringen.

Om det med hänsyn till verksamhetens art inte utan avsevärda svårigheter är möjligt att följa inventeringslagens regler ska den skattskyldiges uppgifter om lagervärdet godtas om det inte framstår som sannolikt att värdet är ett annat.

Värderingen

Lagervärderingen kan göras enligt huvudregeln eller alternativregeln. För värdering av djur i jordbruk och renskötsel finns en särskild regel.

Huvudregeln innebär att lagret inte får tas upp till lägre värde än det lägsta av anskaffningsvärdet och nettoförsäljningsvärdet. Alternativregeln innebär att lagret tas upp till lägst 97 % av det samlade anskaffningsvärdet. Enligt djurvärderings-

regeln får lagret inte tas upp till lägre belopp än 85 % av den genomsnittliga produktionskostnaden. Dock behöver lagret inte i något fall tas upp till högre värde än som motsvarar djurens sammanlagda nettoförsäljningsvärde (se avsnitt 56.1.2).

Huvudregeln

Huvudregeln innebär att lagertillgång inte får tas upp till lägre värde än det lägsta av anskaffningsvärdet och nettoförsäljningsvärdet (17 kap. 3 § IL). Återanskaffningsvärdet får användas i stället för nettoförsäljningsvärdet om det finns särskilda skäl. Hänsyn ska då tas till ev. inkurans. Med anskaffningsvärde, nettoförsäljningsvärde och återanskaffningsvärde avses detsamma som i 4 kap. 9 § andra–fjärde styckena ÅRL eller i förekommande fall någon av de övriga årsredovisningslagarna (se nedan).

För lager av finansiella instrument gäller särskilda regler (se nedan under kantrubriken Värdepapper).

Alternativregeln

För att förebygga praktiska problem som kan uppkomma vid en värdering strikt enligt ÅRL har huvudregeln kompletterats med en regel som medger en schablonmässig värdering av lagret, den s.k. alternativregeln (17 kap. 4 § IL).

Alternativregeln utgår från lagrets totala anskaffningsvärde. Om vissa varor eller varugrupper värderats till anskaffningsvärde och andra till verkligt värde måste en justering av lagervärdet göras när alternativregeln används. Detta innebär att anskaffningsvärdet för alla i lagret inneliggande tillgångar måste fastställas. Det samlade anskaffningsvärdet får därefter skrivas ned med 3 %. Alternativregeln får inte tillämpas vid värderingen av fastigheter, aktier och obligationer eller dylikt samt elcertifikat, utsläppsrätter och s.k. kyotoenheter.

Om företagets samlade lagertillgångar till viss del består av sådana tillgångar som inte omfattas av alternativregeln måste dessa särskiljas för att regeln ska kunna tillämpas på övriga delar av lagret. En sådan tillämpning av IL:s lagervärderingsregler innebär att aktier och fastigheter eller dylikt värderas enligt huvudregeln, dvs. enligt lägsta värdets princip, medan övriga lagertillgångar värderas till 97 % av det samlade anskaffningsvärdet.

Förenklat årsbokslut

Den som är enskild näringsidkare och upprättar förenklat årsbokslut enligt 6 kap. 6 § BFL behöver inte ta upp något värde på lagertillgångarna om lagrets sammanlagda värde är högst 5 000 kr (se 17 kap. 4 a § IL).

Lagerreserv	Enligt skattereglerna tillåts inte nedskrivningar av lagret i andra fall än när alternativregeln eller djurvärderingsregeln tillämpas (14 kap. 4 § andra stycket IL). Man kan som exempel tänka sig fall där varje värde mellan 90 och 100 är förenligt med redovisningsreglerna. Om man i ett sådant fall skulle redovisa lagret i bokföringen brutto till 100 och reducera värdet till 90 genom en bokslutsdisposition får 90 inte läggas till grund för beskattningen trots att detta värde också står i överensstämmelse med redovisningsreglerna. Lagerreserven på 10 får nämligen inte beaktas.
Post för post	De hänvisningar som finns i 17 kap. 2 § IL till ÅRL om innebörden av begreppen anskaffningsvärde, nettoförsäljningsvärde, återanskaffningsvärde och verkligt värde får anses innebära att lagret också ska värderas post för post. (Se även 1 § Inventeringslagen.) Grundprincipen är därför att varje enskild tillgång ska värderas för sig. Ett sänkt värde på ett varuslag får vid värderingen därför inte kvittas mot ett höjt värde på en annan varugrupp. Vid värdering av homogena varugrupper som naturligt framstår som en enhet kan det av praktiska skäl vara befogat att göra avsteg från en värdering post för post. Här kan en värdering efter genomsnittspriser eller andra kollektiva principer vara godtagbara (prop. 1975:104 s. 223).
FIFU-metoden	Av 17 kap. 3 § andra stycket IL framgår att det är först-in-först-ut-metoden (FIFU-metoden) som ska tillämpas vid värderingen. Den innebär att vid bestämmandet av anskaffningsvärdet ska de varor som ligger kvar i lagret vid räkenskapsårets utgång anses vara de senast anskaffade eller tillverkade.
Fortlevnadsprincipen	Vidare ska värderingen av lagertillgångarna ske utifrån ett antagande att de kan utnyttjas på planerat sätt. Endast om något inträffat som förändrar tillgångarnas användbarhet i företaget ska värdet korrigeras. Denna princip brukar kallas fortlevnadsprincipen eller going concern. Principen åskådliggörs i RÅ 1983 1:7. Målet gällde frågan om värderingen av ännu ej använt emballage, märkt med företagets och produktens namn. Emballaget ansågs skattemässigt ingå i lagret. Detta gällde även om emballaget saknade försäljningsvärde.
Kompletterande normgivning	Redovisningsrådet har lämnat vägledning för redovisningen av varulager (RR 2:02), liksom Bokföringsnämnden (BFNAR 2000:3 och Vägledning, värdering av varulager). Bokföringsnämnden har även i de allmänna råden BFNAR 2006:1, BFNAR 2008:1 och BFNAR 2009:1 lämnat vägledning för

värdering av varulager. BFNAR 2006:1 omfattar enskilda näringsidkare som upprättar förenklat årsbokslut. BFNAR 2008:1 och BFNAR 2009:1 omfattar årsredovisning i mindre aktiebolag respektive mindre ekonomiska föreningar. I Handledning för sambandet mellan redovisning och beskattning (SKV 305) behandlas dessa allmänna råd mer utförligt.

Anskaffningsvärde Med en tillgångs anskaffningsvärde förstås detsamma som i 4 kap. 9 § andra–fjärde styckena ÅRL eller i förekommande fall motsvarande bestämmelser i de övriga årsredovisningslagarna. Anskaffningsvärdet är i princip utgifterna för tillgångens förvärv eller tillverkning.

För enskilda näringsidkare som upprättar förenklat årsbokslut finns en särskild regel för beräkning av anskaffningsvärdet. Som anskaffningsvärde ska användas det värde som följer av god redovisningssed (se 17 kap. 2 § tredje stycket IL och BFNAR 2006:1 p. 6.49–6.52). För dessa företag har flera förenklingsregler införts vid värdering av varulager, se Handledning för sambandet mellan redovisning och beskattning (SKV 305).

Inköpta lagertillgångar I anskaffningsvärdet för inköpta varor ska medräknas inköpspris, importavgifter, tull, transport- och andra hanteringskostnader och andra till varan direkt hänförliga kostnader. Avdrag ska göras för återbäring, rabatter, bonus och liknande.

För varor köpta i utländsk valuta ska inköpspriset, när det tas in i bokföringen, omräknas enligt transaktionsdagens aviskurs. Transaktionsdagen utgör den tidpunkt då förvärvaren får det bestämmande inflytandet över den förvärvade tillgången. Det torde normalt innebära att omräkning ska ske till valutakursen vid leveranstidpunkten. Av praktiska skäl kan dock en approximation av faktiska kurser användas vid omräkning. Vid terminssäkring ska i regel omräkning ske till terminsvalutans kurs (se BFNAR 2000:3).

Egentillverkade lagertillgångar Anskaffningsvärdet för egentillverkade lagertillgångar kan bestå av direkta och indirekta kostnader som lagts ned vid framställningen av tillgången. Enligt 4 kap. 9 § ÅRL får en skälig andel av indirekta tillverkningskostnader räknas in i anskaffningsvärdet, men regeln är inte tvingande. Vid tillämpning av RR 2:02 och BFNAR 2000:3 ska indirekta tillverkningskostnader medräknas i anskaffningsvärdet. Med indirekta kostnader avses sådana kostnader som inte direkt kan hänföras till viss produkt eller order. De indirekta kostnaderna ska på ett rimligt sätt fördelas på de tillverkade produkterna.

Fördelningen kan göras med hjälp av olika fördelningsnycklar, såsom direkta kostnader, löner, golvytor, produktionstid m.m.

Aktiebolag och ekonomiska föreningar som upprättar årsredovisning enligt BFNAR 2008:1 och 2009:1 får inte räkna in indirekta tillverkningskostnader i anskaffningsvärdet för egentillverkade varor, trots det som anges i 4 kap. 9 § ÅRL.

Direkta kostnader

De kostnader som är direkt hänförliga till viss produkt eller order är främst

1. i produkten ingående råmaterial och halvfabrikat samt
2. löner och andra ersättningar till personal verksam vid framställningen av viss produkt. I lönekostnaderna ska även ingå kostnader för socialavgifter, särskilda löneskatter och förmåner.

Indirekta kostnader

Nedan följer en exemplifiering av sådana indirekta kostnader som ska beaktas vid värderingen av det egentillverkade lagret. Dessa kostnader är främst sådana som är hänförliga till tillverkningen såsom

1. avskrivningar på anläggningstillgångar som utnyttjas i produktionen,
2. kostnader för reparation och underhåll av de anläggnings-tillgångar som avses i ovanstående punkt,
3. kostnader för lokaler i vilka produktionen bedrivs, antingen utbetald hyra eller kostnader för egna lokaler innefattande avskrivningar, underhåll m.m.,
4. löner och andra ersättningar inklusive avgifter och löneskatter till personal som indirekt är verksamma inom produktionen, t.ex. förmän och vissa tjänstemän, personal för underhåll av maskiner,
5. kostnader för förnödenheter som förbrukats i produktionen samt
6. kostnader för kraft, ljus och värme som förbrukats i produktionen.

Allmän administration

Allmänna administrationskostnader som inte är direkt knutna till order anses inte ingå i anskaffningsvärdet. Detsamma är förhållandet med försäljningsomkostnader, forsknings- och utvecklingskostnader. Inte heller kostnader för lagerhållning av färdiga varor anses ingå i anskaffningsvärdet (jfr nedan vad som sägs om ränta under lagringen). I de allmänna råden

BFNAR 2008:1 och BFNAR 2009:1 som omfattar mindre aktiebolag respektive mindre ekonomiska föreningar får nämnda kostnadsslag inte räknas in i anskaffningsvärdet. Detta gäller oavsett om kostnaderna är direkta eller indirekta. För enskilda näringsidkare som tillämpar BFNAR 2006:1 medräknas i anskaffningsvärdet endast externa utgifter som direkt kan hänföras till varans förvärv. Utgifter för eget eller anställdas arbete ingår inte.

Räntekostnader

Vid värderingen av egentillverkade lagertillgångar får räntekostnader som belöper på främmande kapital beaktas. Räntor på eget kapital får däremot aldrig medräknas. För varor med kort tillverkningstid medräknas inte ränteutgifter under tillverkningsperioden i anskaffningsvärdet. För mindre aktiebolag som tillämpar BFNAR 2008:1 får inte ränteutgifter räknas in i anskaffningsvärdet. Det gäller också ekonomiska föreningar som tillämpar BFNAR 2009:1.

Nettoförsäljningsvärde

Med nettoförsäljningsvärde avses försäljningsvärdet efter avdrag för beräknad försäljningsomkostnad (4 kap. 9 § ÅRL). Försäljningsvärdet är det pris som erhålls vid normal försäljning i den löpande verksamheten. Utgångspunkten för bedömningen är att företaget fortsätter sin verksamhet. Regleringen i ÅRL innebär att för inkuranta varor får försäljningsvärdet beräknas på grundval av det nedsatta försäljningspris, till vilket de bedöms kunna säljas. Även i andra fall kan förhållandena medföra att försäljningsvärdet får sättas lägre än balansdagens pris, t.ex. då lagret av en vara är så stort att prisnedsättning måste göras för att inom rimlig tid få ned lagret till normal nivå eller för att över huvud taget kunna avyttra del av lagret.

Vid bestämningen av försäljningsvärdet ska avdrag göras för fastställda rabatter, bonus, provisioner etc.

Begreppet nettoförsäljningsvärde har också en vidare betydelse än vad som framgår av lagtextens lydelse. Det kan komma i fråga att bestämma nettoförsäljningsvärdet för varor som inte är färdiga att säljas i befintligt skick. Varorna kan vara halvfabrikat och varor i arbete. I dessa fall kan det slutliga försäljningsvärdet reduceras med alla återstående kostnader fram till leveransen. Härefter ska ingå direkta tillverkningskostnader samt ett skäligt pålägg för indirekta tillverkningskostnader.

Återanskaffningsvärde

Återanskaffningsvärdet kan bli aktuellt att använda vid värdering av exempelvis råvaror och halvfabrikat (se RR 2:02 p. 24 och BFN:s Vägledning, Redovisning av varulager p. 2 och 3.3.2). I 4 kap. 9 § fjärde stycket ÅRL definieras återanskaff-

ningsvärdet. Med återanskaffningsvärdet avses det anskaffningsvärde företaget skulle ha haft om balansdagens priser gällt vid anskaffningstillfället. Balansdagen är räkenskapsårets sista dag. Samma principer för värderingen ska alltså gälla som för anskaffningsvärdet. Priserna ska dock omräknas till balansdagens nivå. Omräkning av priser i utländsk valuta bör ske till balansdagens kurs.

Inkurans

Med inkurans menas sådan minskning i en varas värde som har tekniska eller ekonomiska orsaker och som har uppkommit fram till balansdagen. Inkurans kan uppkomma genom att varor blir defekta (t.ex. genom rostskador), omoderna (t.ex. modekläder eller reservdelar för bilmodell som gått ur marknaden) eller övertaliga (dvs. lagret är större än vad som är möjligt att sälja inom normal lagringstid). I IL och i ÅRL finns inte några särskilda regler om inkurans. Något schablonavdrag för inkurans får därför inte göras. Inkuransbedömningen ska i stället göras inom ramen för reglerna i 4 kap. 9 § ÅRL.

Enligt dessa bestämmelser, beaktas inkuransen i första hand genom att lägsta värdets princip tillämpas vid värderingen. För färdigvaror, och ofta för halvfabrikat och varor i arbete, bestäms det verkliga värdet vanligtvis till nettoförsäljningsvärdet. Om detta är lägre än anskaffningsvärdet beaktas inkuransen genom värderingen till nettoförsäljningsvärdet. För råvaror, och ibland halvfabrikat och varor i arbete, bestäms det verkliga värdet normalt med utgångspunkt från återanskaffningsvärdet. Då måste också en bedömning av inkuransen göras och inkuranta varor värderas ned med hänsyn till denna.

Inkuransrapport

Det förekommer att det verkliga värdet för lagret bestäms med hjälp av s.k. inkuransrapport. I inkuransrapport delar man in lagret i olika grupper och skriver ned för inkurans tillgångarnas anskaffningsvärden efter vissa schabloner. I dessa schabloner brukar man utgå från varornas omsättningshastighet. Ju längre tid varorna legat i lager desto mer skrivs de ned.

Bokföringsnämnden har i BFNAR 2001:4 uttalat sig om inkuransrapporternas förenlighet med god redovisningssed. Bokföringsnämnden uttalar där att det i princip inte finns något att invända mot att ett företag tillämpar en schabloniserad metod för att fastställa övertalighet. Eftersom denna värderingsmetod är ett undantag från lagens huvudregel om individuell värdering krävs dock för att den ska vara godtagbar

– att det finns ett tillförlitligt underlag,

- att metoden används konsekvent och
- att en schablonmetod antas ge ungefär samma värde som en motsvarande individuell bedömning.

I RÅ 2003 not. 167 prövades om en inkuranstrappa var i enlighet med reglerna för värdering av varulager. Den inkuranstrappa som där användes innebar att reservdelar som hade legat i lager mer än tre år inte togs upp till något värde. Högsta förvaltningsdomstolen ansåg, efter att ha tagit in yttrande från BFN, att inkuranstrappan inte var förenlig med god redovisningssed och inkuransavdraget medgavs därför inte.

Förnödenheter

I BFN U 96:2 anges att förnödenheter kan kostnadsföras omedelbart om de är av ringa värde eller om de vid ankomsten till företaget har lämnats för förbrukning (normalt handförråd). Förnödenheterna behöver i dessa fall inte åsättas något värde vid värderingen av lagret. Förnödenheter som i stället är av väsentlig betydelse för företagets resultat och ställning ska redovisas som varulager i bokslutet. I RÅ 1981 1:26 ansågs förnödenheter värderade till 55 000 kr vara av sådan väsentlig betydelse i resultatmätningshänseende att dessa skulle ingå i lagret. Företagets omsättning uppgick till 15,8 mnkr. Viss vägledning vid väsentlighetsbedömningen torde kunna erhållas från rättsfallet.

Näringsbidrag för lager

Om näringsbidrag erhållits för lageranskaffning (t.ex. lagerstöd) ska enligt 29 kap. 5 § IL bidraget tas upp som skattepliktig intäkt medan avdrag får göras vid värderingen av lagertillgångarna. Avdrag får göras på så sätt att den del av lagrets anskaffningsvärde eller verkliga värde som täcks av bidraget inte medräknas vid värderingen av lagret vid beskattningsårets utgång (29 kap. 7 § IL). Är exempelvis lagrets inventerade värde 900 000 kr och näringsbidraget 200 000 kr blir lagrets redovisade värde 700 000 kr. Återbetalas sådant bidrag får det återbetalade beloppet dras av omedelbart. Lagertillgångarna kommer i ett sådant fall att, vid beskattningsårets utgång, värderas som om de anskaffats utan näringsbidrag. Detta sätt att i redovisningen behandla näringsbidrag medför att bidraget beskattas i takt med att avyttring av lagret sker. I de fall lagrets omsättningshastighet är låg och lagret ligger kvar över två bokslut kan det dock vara svårt att hänföra viss del av lagret till lagerstödet. (Se vidare om näringsbidrag avsnitt 64.)

Byggnadsföretag

Värdering av fastigheter som utgör lagertillgångar och pågående arbeten i byggnadsföretag behandlas i avsnitt. 62.

Finansiella instrument

Under år 2001 antogs inom EU ett direktiv om värdering och redovisning av finansiella instrument, det s.k. ändringsdirektivet. Direktivet innebär bl.a. att medlemsstaterna blir skyldiga att i sin lagstiftning tillåta eller kräva värdering till verkligt värde av finansiella instrument. I enlighet med direktivet har riksdagen beslutat att införa nya bestämmelser om redovisning och värdering av finansiella instrument. Bestämmelserna innebär att icke-finansiella företag som är skyldiga att upprätta årsredovisning ska ha rätt – men inte skyldighet – att tillämpa de värderingsprinciper som anges i ändringsdirektivet i både års- och koncernredovisningen. Kreditinstitut och värdepappersbolag ska vara skyldiga att tillämpa direktivets värderingsprinciper både i års- och koncernredovisningen.

Som en följd av de nya bestämmelserna om värdering och redovisning av finansiella instrument har det införts nya skatteregler om värdering av lager av finansiella instrument.

Uttrycket ”finansiellt instrument” används normalt inte i IL. Av 17 kap. 19 § IL framgår att i de nya reglerna om värdering av lager av finansiella instrument avses med finansiellt instrument detsamma som i 4 kap. 14 a och 14 c §§ ÅRL.

Bestämmelserna om hur lagret ska värderas finns i 17 kap. 20 § IL. Lager av finansiella instrument ska tas upp till det verkliga värdet. Alternativt får lager i stället tas upp till det samlade anskaffningsvärdet. I sådant fall ska dock samtliga företag som ingår i samma intressegemenskap ta upp sina respektive lager av finansiella instrument till det samlade anskaffningsvärdet.

Skattereglerna är frikopplade från värderingsreglerna i ÅRL. Det innebär att oavsett hur den skattskyldige har värderat lagret i årsredovisningen ska det tas upp till det verkliga värdet eller det samlade anskaffningsvärdet vid beskattningen.

Med företag i intressegemenskap avses i de nya reglerna

- företag som med avdragsrätt kan lämna koncernbidrag till varandra, och
- i fråga om företag som, direkt eller indirekt, äger andel i ett handelsbolag, företaget och handelsbolaget (17 kap. 19 a § IL).

För företag i intressegemenskap finns ytterligare några bestämmelser. Om lagret värderas till det samlade anskaffningsvärdet ska det bestämmas utan hänsyn till överlåtelser som har gjorts mellan företag i intressegemenskap (17 kap. 20 b § IL). Om ett

finansiellt instrument som ingår i lagret överläts med förlust till ett företag i samma intressegemenskap och instrumentet inte är lager hos den nye ägaren skjuts avdragsrätten för förlusten upp till dess att förlusten är definitiv för intressegemenskapen som helhet, eller när instrumentet återigen blir lagertillgång hos något företag i intressegemenskapen (17 kap. 20 c § IL).

Det förekommer ofta att ett företag skyddar sig mot värdet förändringar på bl.a. tillgångar och skulder som beror på ändrade valutakurser, räntor m.m. genom att ta en motsatt position i ett finansiellt instrument (säkringsinstrument). Tanken är att en värdet förändring på den tillgång, skuld eller kassaflöde som ska skyddas (den säkrade posten) ska motsvaras av en lika stor motsatt värdet förändring på säkringsinstrumentet.

I de nya reglerna om lager av finansiella instrument har en situation beträffande säkringsredovisning lagreglerats. I 17 kap. 20 a § IL sägs att med säkringsinstrument avses i paragrafen ett finansiellt instrument som säkrar andra poster i företaget än sådana som är lager och som i räkenskaperna får redovisas enligt principerna för säkringsredovisning. I paragrafen anges att om det i ett lager av finansiella instrument ingår sådana säkringsinstrument ska de tas upp till anskaffningsvärdet.

Den tidigare justeringsregeln för företag som vid beskattningen övergår från en kollektiv värdering till en post-för-post-värdering är numera slopad. Däremot finns den skattemässiga utdelningsspärren kvar (17 kap. 21 § IL). Den regeln innebär att det skattemässiga lagervärdet ska höjas till den del företaget har delat ut medel eller på något annat sätt förfogat över vinst på ett sätt som inte lagligen hade kunnat ske om tillgångarna tagits upp till samma värde i räkenskaperna som vid beskattningen.

Frågor om värdering av lager av värdepapper behandlas också i avsnitt 82.3.

56.1.2 Djur

Djur i jordbruk och renskötsel anses alltid som lagertillgångar. Djurlager får inte tas upp till lägre värde än 85 % av den genomsnittliga produktionsutgiften för djur av det slag och den ålderssammansättning som det är fråga om.

Djuren behöver dock inte i något fall tas upp till ett högre värde än som motsvarar djurens sammanlagda nettoförsäljningsvärde. Denna regel ska tillämpas så att nettoförsäljningsvärdet beräknas kollektivt för samtliga djur för vilka Skatte-

verket har fastställt en genomsnittlig produktionsutgift. Nettoförsäljningsvärdet får alltså användas endast om en sådan värdering ger ett lägre värde för samtliga djur i besättningen än vad en värdering till genomsnittlig produktionsutgift ger (se prop. 1986/87:132 s. 14).

Om den genomsnittliga produktionsutgiften uppenbarligen inte motsvarar anskaffningsvärdet, t.ex. för särskilt dyrbara avelsdjur, ska djuret tas upp till lägst 85 % av det lägsta av anskaffningsvärdet och nettoförsäljningsvärdet. (Se vidare avsnitt 61.2.5.)

Djur kan i vissa fall behandlas som anläggningstillgångar i redovisningen. Frågor som i sådana fall kan uppkomma vid beskattningen behandlas i Handledning för sambandet mellan redovisning och beskattning 2011 (SKV 305), s. 565.

56.1.3 Aktier som förvärvats genom vissa utdelningar (lex Asea) och utskiftningar

Särskilda regler finns i 24 kap. 3 § och 42 kap. 16 § IL för att underlätta omstruktureringar inom aktiebolagssektorn när en koncerns verksamhet ska delas upp på mindre enheter. Reglerna brukar betecknas lex Asea och innebär att sådana ändringar under vissa förutsättningar kan göras utan omedelbara skattekonsekvenser. Om aktierna eller andelarna i det utdelade bolaget blir lagertillgångar hos mottagaren ska enligt 24 kap. 3 § IL det lägsta av andelarnas anskaffningsvärde och deras verkliga värde tas upp som intäkt av mottagaren. I 17 kap. 6 och 7 §§ IL finns bestämmelser om hur anskaffningsvärdet i sådana fall ska bestämmas (se avsnitt 83.16.5).

Av dessa bestämmelser framgår att för andelar som förvärvas genom utdelning av andelar i dotterbolag ska som anskaffningsvärde anses så stor del av anskaffningsvärdet för aktierna i det utdelande bolaget som motsvarar den förändring i marknadsvärdet som utdelningen inneburit för dessa aktier. Anskaffningsvärdet för aktierna i det utdelande bolaget ska minskas i motsvarande mån.

Om den som förvärvar aktier genom utdelning utan att äga aktier i det utdelande bolaget har lämnat ersättning för rätten till utdelning, anses ersättningen som anskaffningsvärde. Om någon ersättning inte har lämnats, är anskaffningsvärdet noll.

För aktier som förvärvas genom sådan utskiftning från en ekonomisk förening som avses i 42 kap. 20 § IL ska som anskaffningsvärde anses anskaffningsvärdet för andelarna i den förening som skiftat ut aktierna.

56.1.4 Vissa aktieförvärv

I 17 kap. 8 § IL finns en bestämmelse som gäller sådana fall när någon förvärvar aktier i ett svenskt aktiebolag och det inte är uppenbart att han genom förvärvet får en tillgång av verkligt och särskilt värde med hänsyn till hans näringsverksamhet. Då gäller följande (17 kap. 9–11 §§ IL). Bestämmelserna tar sikte på de fall då den skattskyldige förvärvar andelar i ett bolag som inte har några tillgångar av värde för förvärvaren. Exempelvis företag vars enda tillgång är kassa eller bankmedel omfattas av lagstiftningen.

Aktierna får inte på grund av en nedgång i deras värde tas upp till lägre värde än anskaffningsvärdet, om nedgången beror på utdelning till förvärvaren av medel som fanns hos det utdelande bolaget vid förvärvet och inte motsvarar tillskjutet belopp. Om aktierna, innan sådana medel delas ut, har tagits upp till ett lägre värde än anskaffningsvärdet, får de vid utgången av det beskattningsår då utdelningen sker inte tas upp till ett lägre värde än det skattemässiga värdet vid ingången av samma år, med tillägg av ett belopp som motsvarar skillnaden mellan anskaffningsvärdet och nämnda värde, dock högst av det utdelade beloppet.

Om sådan utdelning som avses ovan sker utan att det skattemässiga värdet på aktierna påverkas och detta medför att den skattskyldige efter överlåtelse av aktierna eller upplösning av bolaget redovisar en förlust, ska förlusten minskas med ett belopp som motsvarar utdelningen.

Vad som sägs ovan gäller även andelar i svenska ekonomiska föreningar. Med tillskjutet belopp avses då inbetald insats. Bestämmelserna gäller också vid förvärv av andelar i utländska juridiska personer och tillämpas i detta fall även om förvärvaren får en tillgång av verkligt och särskilt värde.

56.1.5 Aktiebyten

I 17 kap. 16 § IL hänvisas till bestämmelserna i 49 kap. Där finns i sin tur bestämmelser om beskattningen vid andelsbyten. Dessa bestämmelser gäller också för andelar som är lagertillgångar (se vidare avsnitt 38).

56.1.6 Fusioner och fissioner

I 17 kap. 13 § IL finns en hänvisning till 37 kap. 29 §. Där finns bestämmelser om vad som gäller vid kvalificerade fusioner och fissioner, om andelarna i det överlåtande företaget är lagertill-

gångar hos det övertagande företaget. Dessa bestämmelser innebär att andelarna anses ha avyttrats vid fusionen eller fissionen mot en ersättning som motsvarar deras skattemässiga värde. (Se vidare avsnitt 80).

56.1.7 Sammanläggning och delning av värdepappersfonder

I 17 kap. 15 § IL finns bestämmelser om beskattningen vid sammanläggning eller delning av värdepappersfonder enligt 33 a § lagen (1990:1114) om värdepappersfonder. Detta ska inte leda till att delägarna ska ta upp en intäkt.

Efter en sådan ombildning anses som anskaffningsvärde för de nya andelarna det anskaffningsvärde som sammanlagt gällde för de äldre andelarna. Om en fond delas och den skattskyldige får andelar i mer än en nybildad fond, ska det anskaffningsvärde som gällde för de äldre andelarna fördelas på de nya andelarna i förhållande till dessa nybildade fonders värde vid delningen.

56.1.8 Delägarriätter i före detta investmentföretag

I 17 kap. 14 § IL finns en hänvisning eller upplysning om bestämmelser i 39 kap. 18 §, som avser beräkningen av anskaffningsvärdet för andelarna i ett svenskt f.d. investmentföretag.

56.1.9 Försäkringsföretag m.m.

Försäkringsföretag

Försäkringsföretags placeringstillgångar enligt ÅRLF ska behandlas som lagertillgångar. Andra placeringstillgångar än finansiella instrument får vid beskattningen tas upp till det lägsta av anskaffningsvärdet och nettoförsäljningsvärdet. Detta gäller även om tillgångarna tagits upp till ett högre värde i räkenskaperna (17 kap. 17 § IL). Finansiella instrument ska enligt 17 kap. 20 § tas upp till det verkliga värdet. Försäkringsföretag får, precis som andra företag, i stället ta upp tillgångarna till det samlade anskaffningsvärdet. Även i övrigt gäller för värderingen av finansiella instrument samma regler för försäkringsföretag som för andra företag (se ovan).

I ett förhandsbeskedsärende, RÅ 2004 ref. 71, prövades frågan om vilket anskaffningsvärde som ett försäkringsföretag skulle använda på placeringstillgångar som övergick från att vara kapitaltillgångar till att vara lager. Skatterättsnämnden ansåg, med instämmande av Högsta förvaltningsdomstolen, att anskaffningsvärdet skulle anses utgöras av ett belopp som

**Kreditinstitut och
värdepappers-
bolag
Anskaffningsvärde
vid beskattnings-
inträde**

motsvarade omkostnadsbeloppet vid tidpunkten för karaktärsbytet.

För kreditinstitut och värdepappersbolag gäller samma regler som för vanliga företag.

I samband med att nya regler om skattefrihet för näringsbetingade andelar infördes under 2003 infördes också regler om vilket värde som ska utgöra anskaffningsvärde för lagertillgångar i de fall svenska skatteregler blir tillämpliga till följd av ändrade förhållanden (beskattningsinträdet). En hänvisning finns i 17 kap. 33 § IL till 20 a kap. IL, där den egentliga regleringen finns. Dessa bestämmelser behandlas närmare i avsnitt 83.

56.2 Kontraktsnedskrivning

Avdrag får enligt 17 kap. 22 § IL göras för nedskrivning av värdet på rätten till leverans av lagertillgångar som köpts men ännu inte levererats (kontraktsnedskrivning). Avdrag får göras bara om inköpspriset för tillgångar av samma slag vid beskattningsårets utgång understiger det avtalade priset och högst med ett belopp som motsvarar skillnaden.

Om den skattskyldige vid taxeringen yrkar att värdet på ett kontrakt ska skrivas ned måste denne genom utredning visa att inköpspriset, på balansdagen, faktiskt understiger det överenskomna priset.

56.3 Pågående arbeten

Bestämmelserna om beskattning av pågående arbeten finns i 17 kap. 23–32 §§ IL. Nedan följer en redogörelse för dessa bestämmelser. I avsnitt 62 finns en mer detaljerad genomgång, särskilt med avseende på pågående arbeten i byggbranschen. Även i Handledning för sambandet mellan redovisning och beskattning (SKV 305) behandlas frågan om pågående arbeten i entreprenadföretag och dylikt.

Den redovisning som gjorts i räkenskaperna av pågående arbeten i byggnads-, anläggnings-, hantverks- eller konsult-rörelse ska normalt följas vid beskattningen. Dock ska beaktas att inkomsten av de pågående arbetena ska beräknas för

- arbeten på löpande räkning och för
- arbeten till fast pris.

**Förenklat
årsbokslut**

56.3.1 Löpande räkning eller fast pris

Ett arbete anses utfört på löpande räkning om ersättningen uteslutande eller så gott som uteslutande grundar sig på ett på förhand bestämt arvode per tidsenhet, den faktiska tidsåtgången och de eventuella faktiska utgifterna för arbetet. I annat fall anses arbetet utfört till fast pris.

För enskilda näringsidkare som upprättar förenklat årsbokslut finns en särskild regel för beskattning av pågående arbeten. Sådana skattskyldiga får tillämpa bestämmelserna om arbeten på löpande räkning även på arbeten till fast pris (17 kap. 24 § IL).

56.3.2 Löpande räkning

Värdet av pågående arbeten som utförs på löpande räkning behöver inte tas upp som tillgång. I stället ska de belopp som den skattskyldige under beskattningsåret fakturerar för arbetena tas upp som intäkt (17 kap. 26 § IL).

Högsta Förvaltningsdomstolen har uttalat att beskattningen av pågående arbete på löpande räkning är frikopplad från redovisningen (HFD 2011 ref. 20). Det innebär att om ett företag redovisar upparbetade ej fakturerade intäkter vid bokslutet kan trots det beskattning ske utifrån fakturerade belopp (se även RÅ 2006 ref. 28).

56.3.3 Fast pris

Pågående arbeten som utförs till fast pris och som inte har slutredovisats får inte tas upp till ett lägre värde än det lägsta av anskaffningsvärdet och verkliga värdet. För byggnads-, anläggnings- och hantverksrörelse får de pågående arbetena alternativt tas upp till lägst 97 % av det sammanlagda anskaffningsvärdet. Om den skattskyldige får ersättning för arbeten till fast pris ska beloppet inte tas upp som intäkt utan som en skuld till den för vars räkning arbetet utförs.

Vid beräkning av anskaffningsvärdet för pågående arbeten ska värdet av sådan arbetsinsats som utförts av den skattskyldige, dennes make eller barn under 16 år inte beaktas.

Om uppdragstagaren är ett svenskt handelsbolag ska värdet av den arbetsinsats som utförts av delägare i handelsbolaget inte beaktas.

Om den skattskyldige utför ett arbete till fast pris för någon annans räkning ska värdet av arbetet beräknas efter vad som är skäligt, om det finns intressegemenskap mellan den skatt-

skyldige och uppdragsgivaren och det finns anledning att anta att bestämmelserna utnyttjats för att den skattskyldige eller uppdragsgivaren ska få en obehörig skatteförmån.

56.3.4 Underlåtenhet att slutredovisa eller fakturera

Om den skattskyldige i betydande omfattning har låtit bli att slutredovisa eller fakturera belopp som enligt god redovisningssed hade kunnat slutredovisas eller faktureras, ska de belopp som skäligen hade kunnat slutredovisas eller faktureras tas upp som intäkt.

56.3.5 Justering

Om den skattskyldige gör sannolikt att det belopp som enligt bestämmelserna om pågående arbeten ska tas upp som intäkt överstiger vad som kan anses förenligt med god redovisningssed, ska intäkten i skälig utsträckning justeras nedåt.

Anskaffningsvärde vid beskattnings- inträde

Liksom det i fråga om lagervärderingen finns regler om skattefrihet för näringsbetingade andelar finns också regler om vilket värde som ska utgöra anskaffningsvärde för pågående arbeten i de fall svenska skatteregler blir tillämpliga till följd av ändrade förhållanden (beskattningsinträdet). En hänvisning finns i 17 kap. 33 § IL till 20 a kap. IL, där den egentliga regleringen finns. Dessa bestämmelser behandlas närmare i avsnitt 83.

57 Inventarier och immateriella rättigheter

57.1 Inledning

Utgifter för att anskaffa inventarier ska dras av genom årliga värdeminskningsavdrag. Det innebär att anskaffningsutgiften fördelas som kostnad under flera år. Två olika avdragsmetoder finns i IL: räkenskapsenlig avskrivning och restvärdesavskrivning. För immateriella rättigheter gäller i huvudsak samma avdragsregler som för inventarier. För inventarier (men inte för immateriella rättigheter) som är av mindre värde eller som kan antas ha en ekonomisk livslängd på högst tre år får hela utgiften dras av omedelbart.

Reglerna om inventarier och immateriella rättigheter är också behandlade i Handledning för sambandet mellan redovisning och beskattning 2011 (SKV 305), avsnitt 30 Materiella anläggningstillgångar och avsnitt 33 Immateriella anläggningstillgångar.

57.2 Gränsdragning

I äldre skattelagstiftning medgavs inte avdrag för värdeminskning på inventarier i inkomstslaget rörelse. I stället tillämpades kontantprincipen som innebar att avdrag medgavs för hela anskaffningsutgiften på en gång. Bestämmelser om rätt till avdrag för viss årlig värdeminskning infördes 1910. Regler om avdrag dels för värdeminskning av tidsbegränsade immateriella rättigheter, dels för substansminskning av gruvor och liknande naturtillgångar tillkom 1928. Fri avskrivningsrätt på inventarier för aktiebolag, ekonomisk förening, ömsesidigt försäkringsbolag och sparbank infördes 1938. Avdrag medgavs skattemässigt med samma belopp som avskrivningen i räkenskaperna. Som komplement till den planenliga avskrivningen, och som ersättning för den fria avskrivningen, infördes räkenskapsenlig avskrivning 1955.

För goodwill förvärvad 1952 och senare infördes 1951 en bestämmelse om rörelsebeskattning vid avyttring. Köparen fick då dra av anskaffningsutgiften genom årliga värdeminskningsavdrag med i regel högst 10 % per år. Före 1952 beskattades försäljning av goodwill enligt realisationsvinstreglerna. År 1966 ändrades lagstiftningen på så sätt att patent och andra tidsbegränsade rättigheter respektive hyresrätter, varumärke, firmanamn och liknande rättigheter av goodwills natur vid beskattningen jämfördes med inventarier. Ordet tidsbegränsade bort i bestämmelsen år 1995, se vidare avsnitt 57.2.2

Vissa byggnadsdelar och byggnadstillbehör som civilrättsligt betraktas som fast egendom fick genom lagstiftning år 1969 skattemässigt dras av enligt inventarieregler. Dessutom infördes avdragsregler för markanläggningar.

Vid 1984 års taxering infördes restvärdemetoden (numera restvärdesavskrivning) för inkomstslaget rörelse. Då slopades också reglerna om planerlig avskrivning av inventarier. I samband med 1990 års skattereform slopades avdragsrätten för prisfallsrisk på kontrakterade men inte levererade inventarier.

Tillkomsten av IL har inte inneburit några större ändringar i avdragsreglerna i förhållande till de som gällde enligt KL. Viss kodifiering av rättspraxis har skett, prop. 1999/2000:2 del 2, s. 228–244.

57.2.1 Vad är inventarier

Maskiner och andra inventarier

Bestämmelserna om inventarier gäller för maskiner och andra inventarier som är avsedda för stadigvarande bruk i näringsverksamheten (18 kap. 1 § första stycket IL). Någon fullständig definition på begreppet inventarier finns inte i IL.

Rättspraxis visar att allt från produktionsanläggningar till enklare verktyg bedömts som inventarier – det gäller bl.a. följande fall: maskinutrustning som ingick i en produktionsanläggning (RÅ 1978 Aa 149), egenproducerad film (RÅ 1980 1:51), maskiner som skulle användas vid serieproduktion (RÅ 1994 ref. 78), egentillverkade produktverktyg – bl.a. klippverktyg, bockverktyg och mallar för borrar och märkning (RÅ 1994 not. 132), datorer med tillhörande datorutrustning (RÅ 1995 ref. 96), andelar i skepp (RÅ 1999 ref. 19) och lastpallar som ingick i en för flera företag gemensam pool (RÅ 2003 ref. 70).

**Gränsdragnings-
problem**

De tillgångar som avses i 18 kap. 1 § IL betraktas normalt som anläggningstillgångar enligt ÅRL. Med anläggningstillgång förstås en tillgång som är avsedd att stadigvarande brukas eller innehas i näringsverksamheten. Andra tillgångar är att se som omsättningstillgångar enligt 4 kap. 1 § ÅRL. Det är således avsikten med innehavet av tillgången som är avgörande för om den ska anses utgöra en anläggningstillgång eller en omsättningstillgång i redovisningssammanhang.

Vid beskattningen kan för inventarier uppkomma avgränsningsproblem gentemot å ena sidan lagertillgångar (se nedan) och å andra sidan byggnader och markanläggningar. Det sistnämnda slaget av gränsdragningar behandlas dels i avsnittet om fastigheter och byggnader (främst avsnitt 58.6.1), dels i avsnittet om markinventarier (59.7).

**Anläggnings-
register**

I BFN:s uttalande om anläggningsregister (BFNAR 2003:1) anges att alla anläggningstillgångar som innehas av ett företag som ska upprätta bokslut ska införas i ett anläggningsregister. Enligt uttalandet ska anläggningsregistret innehålla uppgifter om tidpunkten för anskaffningen och anskaffningsvärdet för respektive tillgång. Dessutom ska gjorda av- och nedskrivningar antecknas i registret. Av uttalandet framgår dessutom att ett anläggningsregister kan bestå av exempelvis en sammanställning med kopior av inköpsfakturorna ordnade kronologiskt och ett tillhörande register. I samband med bokslut upprättas ofta en specifikation över årets inköp av anläggningstillgångar. Sådana specifikationer kan också samlas och användas som anläggningsregister under kommande år.

Enskilda näringsidkare som upprättar ett förenklat årsbokslut enligt 6 kap. 6 § BFL ska enligt Bokföringsnämndens vägledning med BFNAR 2006:1 upprätta en förteckning över anläggningstillgångarna. Förteckningen ska innehålla uppgifter om anskaffningsvärde, anskaffningstidpunkt och uppskattad användningstid i företaget. Kraven som ställs på denna förteckning är alltså lägre än de krav på uppgifter som ställs på ett anläggningsregister.

**Inventarier
eller lager?**

I IL används inte uttrycken ”anläggningstillgång” och ”omsättningstillgång” som i ÅRL. I 18 kap. 1 § IL talas om ”maskiner och andra inventarier som är avsedda för stadigvarande bruk”. En lagertillgång definieras som ”en tillgång som är avsedd för omsättning eller förbrukning” (17 kap. 3 § IL). Av definitionerna framgår att det är avsikten med innehavet som är avgörande för en tillgångs skattemässiga klassificering. En

tillgång som i en viss situation utgör lager kan i en annan situation vara inventarie. Ett bilförsäljningsföretag kan t.ex. ta ut bilar ur sitt lager för att i stället stadigvarande hyra ut dessa. Bilarna som hyrs ut omvandlas då till inventarier (RÅ 1974 A 894). Däremot kan enligt Skatteverkets uppfattning en inventarie inte omvandlas till lagertillgång. Skälet är att bestämmelser finns i 18 kap. IL som behandlar avyttring av inventarier, men inte omvandling av inventarier till lager.

I det tidigare nämnda rättsfallet RÅ 2003 ref. 70 var frågan om ett företag som i verksamheten använde lastpallar – vilka dessutom ingick i en för flera företag gemensam pool – utgjorde lagertillgångar eller inventarier. I sitt yttrande till Högsta förvaltningsdomstolen drog BFN slutsatsen att lastpallarna skulle redovisas som materiella anläggningstillgångar. Högsta förvaltningsdomstolen konstaterade att lastpallarna skattemässigt skulle behandlas som inventarier, eftersom avsikten var att pallarna skulle komma till stadigvarande användning i poolen, och att företaget i sin tur stadigvarande använde pallarna i poolen i sin verksamhet.

Förnödenheter

Förnödenheter betraktas som lagertillgångar även om de inte är avsedda för omsättning (försäljning) i näringsverksamheten. I ett uttalande från BFN (BFN U 96:2) framgår att förnödenheter är förbruknings- och förrådsartiklar som används i ett företags normala tillverkningsprocess, exempelvis bränsle, smörjmedel, rengöringsmedel och städmaterial. Det synsätt som redovisas i uttalandet bör läggas till grund för bedömningen av förnödenheter vid beskattningen (jfr RÅ 1981 1:26).

Reservdelar

Till förnödenheter räknas inte tillgångar av stadigvarande karaktär såsom reservdelar och specialverktyg. Av BFN:s uttalande (BFN U 90:13) framgår att reservdelar är att anse som anläggningstillgångar om de är avsedda att stadigvarande brukas i verksamheten. Detta gäller oavsett om reservdelarna är avsedda att ingå i viss maskin eller kan inmonteras i olika maskiner. Det synsätt som redovisas i uttalandet bör läggas till grund för bedömningen när reservdelar ska behandlas som inventarier vid beskattningen.

57.2.2 Immateriella rättigheter

Som inventarier behandlas också koncessioner, patent, licenser, varumärken, hyresrätter, goodwill och liknande rättigheter som förvärvats från någon annan samt anslutningsavgift eller anläggningsbidrag som avser en nytthet som är knuten till en fastighet och inte till ägaren personligen (18 kap. 1

andra stycket § IL). Bestämmelserna i 18 kap. IL om anskaffningsvärden, värdeminskingsavdrag m.m. gäller på samma sätt för dessa rättigheter som för vanliga inventarier. Däremot gäller inte avdragsbestämmelserna om korttidsinventarier och inventarier av mindre värde (18 kap. 4 § IL) samt kontraktsnedskrivning (18 kap. 23 § IL) för immateriella rättigheter. Om en skattskyldig bedriver handel med immateriella rättigheter blir i stället lagervärderingsreglerna tillämpliga.

I tidigare lagstiftning angavs att avdrag fick göras för patenträtt och liknande tidsbegränsad rättighet. I samband med att årsredovisningslagen infördes togs ordet tidsbegränsad bort i bestämmelsen. Enligt Skatteverkets uppfattning har dock ändringen av lagtexten inte medfört att den äldre innebörden av bestämmelsen har förändrats, se vidare Handledning för sambandet mellan redovisning och beskattning 2011 (SKV 305), avsnitt 33.3.7

Frågan om när immateriella rättigheter föreligger enligt 18 kap. IL (eller motsvarande tidigare bestämmelser i KL) har prövats i rättspraxis.

I rättsfallet RÅ 1993 ref. 92 hade ett företag förvärvat vissa rättigheter till två filmer. Förvärvet gav företaget rätt att under en sjuårsperiod exploatera filmerna genom vidareupplåtelser i biograf-, video- och TV-leden. Rättigheterna ansågs utgöra immateriella rättigheter.

I RÅ 2004 ref. 141 hade ett företag förvärvat en rätt att för telekommunikationsändamål använda en s.k. transponder på en satellit. Högsta förvaltningsdomstolen uttalade att rättigheten under det aktuella beskattningsåret inte kunde anses utgöra en sådan nyttjanderätt som avses i bestämmelserna om immateriella rättigheter. Domstolen pekade bl.a. på det förhållandet att transpondern kunde börja utnyttjas för sitt ändamål först sedan satelliten skjutits upp i sin omloppsbana, vilket skedde först under året efter det aktuella beskattningsåret. En immateriell rättighet enligt 18 kap. IL föreligger således först vid den tidpunkt som tillgången kan börja utnyttjas för sitt ändamål.

Skatteverkets uppfattning är att den skattemässiga behandlingen av alla typer av inventarier är uttömmande reglerad i 18 kapitlet IL. Detta får till följd att 18 kap. 1 § andra stycket 1 IL även omfattar sådana immateriella rättigheter, t.ex. enkla standardiserade datorprogram, som enligt god redovisningssed inte får tas upp som tillgång i balansräkningen. Skatteverkets uppfattning när det gäller frågan om avdrag för enkla standard-

iserade datorprogram är att Skatteverket inte ska lägga resurser på att fatta beslut om skattemässig aktivering av dessa utgifter. Detta med hänsyn till de oavsedda komplikationer som kan uppkomma och till att en redovisningsmässig bedömning i praktiken hittills har lagts till grund för beskattningen. Skatteverket ska därför tills vidare vid taxeringen och i kontrollverksamheten godta omedelbart avdrag för enkla standardiserade datorprogram som enligt god redovisningssed inte får tas upp som tillgång i balansräkningen (Skatteverket 2007-03-20, dnr 131 192491-07/111).

Egenproducerade rättigheter

Bestämmelserna i 18 kap. IL gäller rättigheter som förvärvats från någon annan. Innebörden av uttalanden i förarbeten till IL är att egenproducerade rättigheter inte omfattas av bestämmelserna och att den skattemässiga behandlingen därigenom avgörs av god redovisningssed (prop. 1999/2000:2 del 2 s. 231). Det innebär att den avskrivning som gjorts i räkenskaperna i överensstämmelse med god redovisningssed också läggs till grund för den skattemässiga inkomstberäkningen. Uttalandet i förarbetena har belysts i två avgöranden.

Ett företag hade i räkenskaperna aktiverat utvecklingsutgifter och gjorde avskrivningar på utgifterna under tre år. Företaget frågade om bestämmelserna i 18 kap. IL var tillämpliga eller om bokföringsmässiga grunder skulle tillämpas. Med hänvisning till utformningen av avdragsbestämmelserna och uttalandet i förarbetena till IL fann Högsta förvaltningsdomstolen att en periodisering som följer av god redovisningssed ska godtas vid beskattningen (RÅ 2004 ref. 81).

I ett annat fall skulle ett antal dotterbolag fusioneras med moderbolaget. Vid fusionen skulle uppkomma s.k. fusions-goodwill. I målet uttalade Skatterättsnämnden med fastställande av Högsta förvaltningsdomstolen att eftersom goodwillposten hos moderbolaget inte hade någon motsvarighet i en i dotterbolagets räkenskaper upptagen tillgång kunde den inte anses som förvärvad. Posten skulle därför inte behandlas som ett inventarium vid beskattningen (RÅ 2003 ref. 47).

Enligt god redovisningssed för enskilda näringsidkare som upprättar ett förenklat årsbokslut (BFNAR 2006:1) gäller att internt upparbetad immateriell tillgång inte får tas upp som tillgång i balansräkningen. Detsamma gäller för mindre aktiebolag respektive mindre ekonomiska föreningar som upprättar årsredovisning i enlighet med Bokföringsnämndens vägledning med BFNAR 2008:1 respektive BFNAR 2009:1. Motsvarande

regler finns för ideella föreningar och registrerade trossamfund som upprättar förenklat årsbokslut (BFNAR 2010:1).

Egenproducerade rättigheter benämns i redovisningsnormgivningen numera oftast för egenupparbetade immateriella anläggningstillgångar. Det kan för tillgångar av detta slag finnas en gränsdragningsproblematik mellan förvärvade och egenupparbetade tillgångar. Exempel på egenupparbetade tillgångar är utgifter för forsknings- och utvecklingsarbeten som ett företag självt har bedrivit. Det är utan betydelse om det är företagets anställda eller externa konsulter som har utfört arbetet, dvs. det har ingen betydelse om utgifterna är interna eller externa.

Goodwill

Goodwill räknas upp i 18 kap. 1 § andra stycket IL som ett slag av rättighet som ska behandlas som inventarier om den förvärvats från annan. Bestämmelsen avser sådan goodwill som kan uppkomma vid köp av rörelse, s.k. inkårsgoodwill, som redovisas i årsbokslut/årsredovisning. Goodwill kan inte existera separerad från den rörelse till vilken den hör. Avdragsrätt föreligger inte för goodwill som redovisas i en koncernredovisning, s.k. koncerngoodwill, och inte heller när sådan koncerngoodwill i samband med fusion redovisas i årsbokslut/årsredovisning som s.k. fusionsgoodwill (RÅ 2003 ref. 47).

Bostadsrätt

Om en rörelse bedrivs i affärslokal som innehas med bostadsrätt anses bostadsrätten inte utgöra ett inventarium enligt 18 kap. IL. Det beror på att bostadsrätten är en andel i en ekonomisk förening. Av detta följer att avdrag för årlig värdeminskning inte får göras för sådan tillgång (RÅ 1974 Aa 1299).

57.3 Reparation och underhåll

Utgifter för reparation och underhåll av inventarier får dras av omedelbart (18 kap. 2 § IL).

Smärre underhållsarbeten och utbyten av delar med relativt snabb förslitning för att bibehålla en maskins eller ett inventariums prestationsförmåga torde vara omedelbart avdragsgilla. Om däremot inventariet i praktiken får anses utbytt eller om inventariet ändrar karaktär bör utgiften betraktas som en nyinvestering, dvs. som en inventarieanskaffning. I sådant fall betraktas utgiften som ett förvärv av inventarier och avdrag medges i form av värdeminskningssavdrag.

Det finns ingen rättspraxis som klargör gränsen mellan sådana åtgärder på inventarier som är att betrakta som reparation och underhåll och sådana som i stället är att betrakta som nyinvestering. I viss mån kan man finna vägledning i rättspraxis som gäller gränsdragningen mellan reparation respektive ny-, till- eller ombyggnad av fastighet (jfr avsnitt 58.3).

För den skattemässiga behandlingen av utgifter för reparation och underhåll av inventarier kan man även finna vägledning i det tidigare nämnda uttalandet BFN U 90:13. Uttalandet behandlar särskilt frågan om redovisning vid användning av reservdelar för reparation.

57.4 Avdrag för anskaffning

Förutsättningar för avdrag

Det finns ingen bestämmelse i 18 kap. IL som uttryckligen anger vem som ska göra värdeminskningsavdrag. I lagtexten sägs emellertid att avdraget gäller utgifter för att "anskaffa" inventarier (18 kap. 3 § IL), liksom att det är frågan om inventarier som fortfarande "tillhör" näringsverksamheten (18 kap. 13 § IL).

Ägare till egendomen

Den skatterättsliga bedömningen följer i regel de civilrättsliga reglerna om vem som är att anse som ägare till egendomen. Den som civilrättsligt är ägare till egendomen har således vanligtvis också rätt till värdeminskningsavdrag på denna.

I praxis har det dock gjorts vissa avsteg från de civilrättsliga reglerna. Vid avbetalningsköp har värdeminskningsavdraget ansetts tillkomma köparen trots att säljaren förbehållit sig äganderätten intill dess betalningen är fullgjord (RÅ 1968 ref. 54). Ett annat fall gällde lösöreköp (SFS 1845:50), där frågan var om rätten till avdrag tillkom köparen eller säljaren. I rättsfallet fick säljaren behålla rätten till avdrag, trots att köparen civilrättsligt är att anse som ägare till den sålda egendomen (RÅ 1956 ref. 5). En tolkning av rättsfallen är att det vid bedömning av rätten till värdeminskningsavdrag bortses från äganderättsvillkor som har sin grund i att ge säljaren/långivaren en särskild form av säkerhet för sin fordran. Högsta förvaltningsdomstolen har i RÅ 1998 ref. 58 I–III bedömt vissa äganderättsfrågor i samband med leasing och sale and leaseback. I rättsfallen har de formella ägarna (leasegivarna) inte medgetts avdrag mot bakgrund av avtalens reella innebörd.

Leverans

För att förvärvaren ska vara berättigad till värdeminskningsavdrag torde, förutom att förvärvaren är ägare till egendomen,

krävas att inventarierna har levererats till denne. Frågan om leverans är inte närmare reglerad i 18 kap. IL. I rättsfallet RÅ 1978 Aa 149 fick avdrag göras när leverans hade skett före årsskiftet, även om inte all inmontering hade skett. Här kan också nämnas att innan leverans av inventarier har skett kan köparen i vissa fall göra avdrag för nedskrivning av värdet på rätten till leverans (kontraktsnedskrivning) för konstaterat prisfall (18 kap. 23 § IL), se vidare avsnitt 57.11.

Egendom hos tredje man

Om köparen förvärvar inventarier som befinner sig hos tredje man kan rätten till värdeminskingsavdrag inte knytas till fysisk leverans från säljaren till köparen. I stället torde rätt till värdeminskingsavdrag föreligga först då tredje man erhållit ett meddelande om att egendomen överlåtits (denuntiation). För att denuntiationen ska medföra att köparen erhåller rätten till värdeminskingsavdrag får inte säljaren fortsättningsvis ha möjlighet att förfoga över den sålda egendomen.

Byggnadsinventarier

Vid köp av fastighet inträder köparens rätt till värdeminskingsavdrag på byggnaden normalt i och med att köpekontraktet undertecknas, eller om en senare tidpunkt avtalats för äganderättsövergång, vid denna senare tidpunkt. Samma tidpunkt för äganderättsövergång bör gälla även sådana fastighetsdelar som skattemässigt behandlas som inventarier.

För byggnader medges värdeminskingsavdrag först i och med att byggnaden har färdigställts (19 kap. 5 § IL), se avsnitt 58.5. Utgifter för sådana byggnadsdelar som får dras av enligt bestämmelserna för inventarier torde dock få dras av i och med att leverans skett.

Hyra – Leasing

Frågan om hos vem en tillgång ska redovisas som ett inventarium har fått ökad betydelse genom den växande leasingmarknaden. Leasingavtalet kan vara konstruerat på så sätt att det kan vara svårt att avgöra om transaktionen innebär en hyra, en lånetransaktion eller ett köp. Avgörande för frågan om hyra, lånetransaktion eller köp föreligger i beskattningshänseende är hyresavtalets verkliga innehåll. Om det i avtalet finns en klausul om framtida äganderättsövergång kan hyresavtalet i vissa fall vara att betrakta som ett avbetalningsköp. Parterna måste dock ha avsett att äganderätten till inventariet ska förvärfas av hyrestagaren, som i så fall erhåller rätten till värdeminskingsavdrag. Till följd av detta blir den erlagda hyran att anse som avbetalning. I RÅ 1987 ref. 166 prövades frågan om ett avtal om hyra av en täckdikningsanläggning i stället var att betrakta som ett köp. Högsta förvaltnings-

domstolen ansåg att det av avtalet och anläggningens karaktär framgick att vad parterna egentligen åsyftat vid avtalstillfället var att överlåta egendomen till hyrestagaren (jfr även RN 1953 4:5). Om det är fråga om ett verkligt hyresavtal utan någon överenskommelse om att inventariet ska övergå i hyrestagarens ägo efter hyrestidens slut, ska inventariet betraktas som leasingföretagets egendom. Som tidigare nämnts har vissa äganderettsfrågor prövats av Högsta förvaltningsdomstolen i RÅ 1998 ref. 58 I–III. I domarna har de formella ägarna (leasegivarna) inte medgetts avdrag mot bakgrund av avtalens reella innebörd. Skatteverkets uppfattning är att redovisningsreglerna för s.k. finansiell leasing inte kan läggas till grund för beskattningen. Rätten till värdeminskningssavdrag tillkommer den som är ägare till inventariet, dvs. normalt leasegivaren. Undantagsvis kan en bedömning av leasingavtalets verkliga innebörd leda till att leasegivaren inte anses utgöra ägare till inventarierna (Skatteverket 2004-10-07, dnr 130 583520-04/111).

Skatteverket har i ytterligare en skrivelse angett att ett företag som tar upp leasade tillgångar som inventarier i balansräkningen, men särredovisar dessa och de avskrivningar som gjorts på dem, inte förlorar rätten till räknenskapsenlig avskrivning (Skatteverket 2008-10-17, dnr 131 548012-08/111). En förutsättning är att bokföringen är så ordnad och presentationen sker på sådant sätt i årsredovisningen eller i årsbokslutet att de leasade tillgångarnas anskaffningsvärde, ackumulerade avskrivningar och årets avskrivning på dessa kan särskiljas. En sådan redovisning medför att justering av det redovisade resultatet måste göras i inkomstdeklarationen genom att gjorda värdeminskningssavdrag på de leasade tillgångarna återförs till beskattning och avdrag i stället görs för leasingavgifterna. Motiveringen till skrivelsen är att lagtexten i 18 kap. 14 § IL enbart innefattar sådana tillgångar som skattemässigt utgör inventarier. Det utesluter inte att det kan finnas andra tillgångar som i bokföringen avskrivs som inventarier men som skattemässigt inte utgör inventarier.

**Inventariet
anskaffat för
verksamheten?**

Det krävs att ett inventarium är anskaffat för verksamheten för att avdrag ska kunna medges. Endast utgifter för att förvärva och bibehålla inkomster ska dras av som kostnader i verksamheten.

Havskryssare

Högsta förvaltningsdomstolen har exempelvis vägrat ett större företag avdrag för värdeminskning på en havskryssare. Som motivering anfördes att, oavsett om havskryssaren på olika sätt

kunde ha varit till nytta för bolaget, hade båtens användning inte sådant samband med bolagets verksamhet att kostnaderna för båten kunde dras av som omkostnad i rörelsen (RÅ 1970 ref. 21).

Konst

Avdrag för värdeminskning på konstföremål har vägrats i ett stort antal rättsfall. Anledningen har varit att tillgångarna inte varit utsatta för någon värdeminskning, att tillgångarna saknat samband med verksamheten eller att tillgångarna inte anskaffats för stadigvarande bruk (RÅ 1947 Fi 52 och 389, RÅ 1951 Fi 674 och 738, RÅ 1973 Fi 755 samt RÅ 1991 not. 113). Rättspraxis har numera lagreglerats i och med att det direkt i lagtexten anges att värdeminskningsavdrag inte ska göras för sådana konstverk och andra tillgångar som kan antas ha ett bestående värde (18 kap. 3 § IL).

57.4.1 Värdeminskningsavdrag

Utgifter för att anskaffa inventarier ska dras av genom årliga värdeminskningsavdrag. Avdragen beräknas enligt bestämmelserna i 18 kap. 13–22 §§ IL om räkenskapsenlig avskrivning och restvärdesavskrivning, se vidare avsnitt 57.9. I frågan om räkenskapsenlig avskrivning och restvärdesavskrivning får tillämpas samtidigt är Skatteverkets uppfattning att endast en av metoderna ska användas för samtliga inventarier i verksamheten. Det går således inte att använda båda metoderna samtidigt – t.ex. räkenskapsenlig avskrivning för maskiner och restvärdesavskrivning för immateriella rättigheter (Skatteverket 2004-10-15, dnr 130 584347-04/111).

57.4.2 Omedelbart avdrag

För inventarier som är av mindre värde eller kan antas ha en ekonomisk livslängd på högst tre år (korttidsinventarier), får hela utgiften dras av omedelbart (18 kap. 4 § IL). Detta gäller dock inte sådana rättigheter m.m. som avses i 18 kap. 1 § andra stycket IL. Genom lagstiftning år 2009 anges det numera direkt i 18 kap. 4 § IL vad som menas med mindre värde. Med mindre värde avses att anskaffningsvärdet exklusive mervärdesskatt understiger ett halvt prisbasbelopp. Skatteverkets allmänna råd om inventarier av mindre värde (SKV A 2007:2) har därför blivit obsolet och upphävt. Det kan dock anses som praxis och innehållet är vägledande vid tillämpning av de äldre bestämmelserna.

Beloppsgränsen för omedelbart avdrag för inventarier av mindre värde avser ett inventarium i sin helhet. Det är således

inventariets totala anskaffningsvärde som avgör om det är av mindre värde. Detta gäller även för inventarier som ägs gemensamt, t.ex. av personer som driver näringsverksamhet i form av enkelt bolag (Skatteverket 2009-06-10, dnr 131 474845-09/111). Vidare är det Skatteverkets uppfattning att beloppsgränserna får anses innebära att omedelbart avdrag får göras med gränsbeloppen med tillägg för mervärdesskatt till den del denna inte ska dras av eller återbetalas enligt ML (Skatteverket 2005-03-03, dnr 130 133554-05/111).

Av 18 kap. 4 § andra stycket IL framgår vidare att om det finns ett naturligt samband mellan flera inventarier, ska de anses vara inventarier av mindre värde bara om det sammanlagda anskaffningsvärdet understiger ett halvt prisbasbelopp. Detsamma gäller i det fall förvärv av olika inventarier kan anses ingå som ett led i en större inventarieanskaffning. Skatteverket har i en skrivelse närmare utvecklat vad som avses med begreppen naturligt samband och större inventarieanskaffning. Med naturligt samband mellan flera inventarier bör avses inventarier som har ett funktionellt samband och som förvärvats för att användas tillsammans som en enhet, t.ex. ett konferensbord med därtill hörande stolar. Med inventarier som ingår som ett led i en större inventarieanskaffning bör avses inventarier som används för liknande ändamål och förvärvats gemensamt eller i ett sammanhang, t.ex. ett utbyte av datorer på kontoret. Om det bland inventarier med naturligt samband eller som ett led i en större inventarieanskaffning ingår korttidsinventarier behöver dessa inte medräknas, utan hela utgiften för dessa får dras av omedelbart (Skatteverket 2009-11-16, dnr 131 819602-09/111).

Vid bedömningen av om inventarier utgör korttidsinventarier tas hänsyn till förhållandena i det enskilda fallet (RÅ 1995 ref. 96). Det är i första hand den skattskyldige som ska visa att undantagsregeln om omedelbart avdrag är tillämplig. Kravet på bevisning kan dock inte ställas särskilt högt eftersom avdragsregeln förutsätter att det redan under anskaffningsåret ska göras ett antagande om inventariernas ekonomiska livslängd (RÅ 1994 not. 132). Begreppet ekonomisk livslängd ska inte ses så begränsat att det endast avser ett inventariums fysiska livslängd, utan även ekonomiska faktorer såsom teknisk utveckling, konkurrensförhållanden och användningsområdet för inventariet i verksamheten ska beaktas. Utöver detta ska man inte bara beakta de uppgifter som utrustningen i första hand är anskaffad för utan även alternativa använd-

ningsmöjligheter och det värde som efter treårsperioden kan tillgodogöras genom avyttring.

Enligt frågeställning i ett förhandsbesked skulle ett företag bokföringsmässigt skriva av korttidsinventarier under tre år. Högsta förvaltningsdomstolen godtog inte att avdrag beräknades på samma sätt, och uttalade att för det fall utgifterna inte dras av omedelbart ska de dras av genom årliga värdeminskningsavdrag i enlighet med bestämmelserna om räkenskapsenlig avskrivning (RÅ 2004 ref. 81). Samma principer som i detta rättsfall ska enligt Skatteverkets uppfattning tillämpas för inventarier av mindre värde. Det innebär att ett omedelbart avdrag för utgifter för inventarier enligt 18 kap. 4 § IL ska motsvaras av en lika stor kostnadsföring av utgifterna i räkenskaperna. Utgifterna – eller en del därav – får således inte tas upp som tillgång i balansräkningen.

Om inventarier avyttras, förloras, utrangeras eller tas ut ur näringsverksamheten samma beskattningsår som de anskaffas, ska hela utgiften dras av omedelbart (18 kap. 5 § IL). Den eventuella ersättningen för inventarierna ska samtidigt tas upp som intäkt (15 kap. 1 § IL).

57.5 Nyttjanderättshavares avdragsrätt

Bestämmelserna om arrendatorers och andra nyttjanderättshavares anskaffningar av inventarier finns i 19 kap. IL. Där framgår att om en nyttjanderättshavare har utgifter för att anskaffa byggnadsinventarier, markinventarier eller andra inventarier som han innehar med nyttjanderätt, och fastighetsägaren omedelbart blir ägare till vad som anskaffas, ska nyttjanderättshavaren dra av utgifterna enligt avdragsbestämmelserna för inventarier (19 kap. 27 § IL).

Om nyttjanderättshavaren får ersättning av fastighetsägaren för sådana anskaffningar ska ersättningen tas upp hos nyttjanderättshavaren. Denne ska samtidigt dra av den del av anskaffningsvärdet som inte har dragits av tidigare, dock inte med högre belopp än ersättningen. När nyttjanderätten upphör får nyttjanderättshavaren dra av den del av anskaffningsvärdet som inte har dragits av tidigare (19 kap. 28 § IL).

57.6 Anskaffningsvärde

Anskaffningsvärdet för inventarier är utgiften för förvärvet om de förvärvas genom köp, byte, egen tillverkning eller på liknande sätt. Om inventarierna förvärvas på annat sätt, anses marknadsvärdet vid förvärvet som anskaffningsvärde.

Huvudregeln	Huvudregeln i 18 kap. 7 § IL får anses innebära att anskaffningsvärdet utgörs av utgiften för förvärvet. Det innebär att i anskaffningsvärdet inräknas, utöver utgiften för själva inventariet, samtliga förvärvsutgifter såsom installation, frakt, tull, provisioner och liknande. För enskild näringsidkare som upprättar förenklat årsbokslut gäller särskilda regler (se nedan i detta avsnitt).
Ränta	Högsta förvaltningsdomstolen har uttalat att räntan vid avbetalningsköp är avdragsgill såsom ränta även om den ingår i avbetalningspriset. Därmed får avbetalningsränta anses avdragsgill på den period den är hänförlig till och behöver alltså inte inräknas i anskaffningsvärdet (RÅ 1970 ref. 9). För det fall avbetalningsränta eller annan ränta, t.ex. vid egen tillverkning av ett inventarium, har inkluderats i anskaffningsvärdet i räkenskaperna ingår denna ränta enligt Skatteverkets uppfattning även i det skattemässiga anskaffningsvärdet för inventariet, jfr RÅ 2004 ref. 81.
Egen tillverkning	För inventarier som anskaffas genom egen tillverkning ska direkta och indirekta tillverkningsutgifter räknas in i anskaffningsvärdet vid beskattningen.
Inkråmsförvärv	När inventarier förvärvas genom ett köp av rörelse (inkråmsförvärv) utgörs inventariernas anskaffningsvärde enligt Skatteverkets uppfattning av det värde som framkommer i en i enlighet med god redovisningssed upprättad förvärvsanalys, se Redovisningsrådets rekommendation RR 1:00, Koncernredovisning. Värdet utgörs därvid av marknadsvärdet på inventarierna. Detta är en slutsats som kan dras av RÅ 2011 ref. 1.
Inkråmsgoodwill	Vid ett inkråmsförvärv kan det uppkomma goodwill (inkråmsgoodwill). Det är däremot inte möjligt att göra ett separat förvärv av goodwill, eftersom goodwill inte kan existera skild från den rörelse den tillhör. Vid upprättandet av förvärvsanalysen ska förvärvade tillgångar och skulder identifieras och värderas i enlighet med principerna i RR 1:00. I förvärvsanalysen värderas tillgångar och skulder oberoende av i avtalet eventuellt angivna individuella priser på överlättna tillgångar. Tillgångarnas nettovärde (tillgångar ./ skulder) enligt

förvärvsanalysen jämförs därefter med köpeskillingen för rörelsen. Om köpeskillingen för rörelsen är högre än tillgångarnas nettovärde utgör mellanskillnaden goodwill. Det värde på goodwill som framkommer i en i enlighet med god redovisningssed upprättad förvärvsanalys utgör i regel skattemässigt anskaffningsvärde på goodwillen. För det fall köpeskillingen för rörelsen är lägre än tillgångarnas nettovärde redovisas negativ goodwill, se vidare Handledning för sambandet mellan redovisning och beskattning 2011 (SKV 305) avsnitt 20.4.

Kontraktsnedskrivning

Om avdrag gjorts för kontraktsnedskrivning enligt 18 kap. 23 § IL utgörs anskaffningsvärdet av utgiften för förvärvet minskad med avdraget (18 kap. 9 § IL).

Näringsbidrag

Om ett näringsbidrag lämnas till en näringsidkare för näringsverksamheten (29 kap. IL) gäller att om bidraget används för att anskaffa en tillgång, för vilken anskaffningsvärdet ska dras av genom värdeminskningssavdrag, ska anskaffningsvärdet minskas med bidraget. Om bidraget är större än det skattemässiga värdet för tillgången ska mellanskillnaden tas upp som inkomst. Återbetalas bidraget, ska tillgångens avskrivningsunderlag ökas med det återbetalade beloppet, dock med högst det belopp som har påverkat anskaffningsvärdet (29 kap. 6 § IL). Skatteverket har gjort bedömningen att när det gäller bidrag relaterade till tillgångar får den redovisningsmetod som finns i Redovisningsrådets rekommendation RR 28 Statliga stöd och motsvarande, av EU antagen, internationella redovisningsstandard (IAS 20), att redovisa bidraget som en förutbetalad intäkt, inte läggas till grund för beskattningen. En sådan redovisning är inte förenlig med 29 kap. 6 och 7 §§ IL. Ett bidrag som används för att anskaffa en tillgång ska skattemässigt minska anskaffningsvärdet (Skatteverket 2009-03-13, dnr 131 222641-09/111).

Särskilda situationer

Det finns i 18 kap. 12 § IL hänvisningar till ett ytterligare antal särskilda bestämmelser om anskaffningsvärde för inventarier i ett antal situationer. Det gäller i samband med beskattningsinträde, uttagsbeskattning, underprisöverlåtelser, ersättningsfonder, fusioner, fissioner (inkl partiella), verksamhetsavyttringar och underprisförvärv från delägare och närstående.

Byggnads- och markinventarier

Det finns särskilt reglerat vad som utgör byggnadsinventarier i 19 kap. 19–21 §§ IL respektive markinventarier i 20 kap. 15–16 §§ IL. På dessa slag av tillgångar tillämpas i övrigt bestämmelserna om inventarier i 18 kap. IL. Frågor kring

byggnadsinventarier behandlas i avsnittet om fastigheter och byggnader (främst avsnitt 58.6.1). Markinventarier behandlas i avsnitt 59.7.

**Arv, gåva,
bodelning**

Om inventarierna ingår i en näringsverksamhet som förvärvas genom bodelning med anledning av makes död eller genom arv eller testamente ska, om inte särskilda skäl talar emot det, som anskaffningsvärde anses det skattemässiga värde som gällde för den tidigare ägaren (18 kap. 8 § IL).

**Skattemässigt
värde**

Med skattemässigt värde på inventarier avses anskaffningsvärdet minskat med gjorda värdeminskningssavdrag och liknande avdrag (2 kap. 33 § IL).

**Förenklat
årsbokslut**

För enskilda näringsidkare som upprättar ett förenklat årsbokslut enligt 6 kap. 6 § BFL avses med anskaffningsvärde det värde som följer av god redovisningssed (18 kap. 7 § andra stycket IL). Vad som utgör god redovisningssed i detta avseende framgår av Bokföringsnämndens vägledning med BFNAR 2006:1 Enskilda näringsidkare som upprättar förenklat årsbokslut. Anskaffningsvärdet för köpta maskiner och inventarier är inköpspriset plus andra utgifter som ingår i fakturabeloppet och som kan hänföras till tillgången. Externa utgifter som inte ingår i fakturabeloppet, men som direkt kan hänföras till tillgången ska räknas in i anskaffningsvärdet om de externa utgifterna sammanlagt uppgår till mer än 5 000 kr per maskin eller inventarie. Anskaffningsvärdet för egentillverkade maskiner och inventarier är utgiften för material och andra utgifter som framgår av fakturabeloppet och som kan hänföras till tillgången. Varken den enskilda näringsidkarens arbete eller dennes anställdas arbete med maskinen får räknas in i anskaffningsvärdet. Externa utgifter vid egentillverkning behandlas på motsvarande sätt som för köpta maskiner och inventarier.

57.7 Anskaffningsvärde efter karaktärsbyte

I 18 kap. 10 § IL hänvisas till 14 kap. 16 § IL – angående avskattning vid karaktärsbyte – när det gäller hur anskaffningsvärdet ska bestämmas för inventarier som förs över till en näringsverksamhet från ägarens privategendom. Avskattning blir aktuellt för egendom som förs över till en näringsverksamhet och vid en avyttring inte längre ska beskattas i inkomstslaget kapital utan i inkomstslaget näringsverksamhet. Om en tillgång avskattats enligt bestämmelserna i 41 kap. 6 § IL ska den anses ha återanskaffats mot en ersättning som

motsvarar marknadsvärdet. Vid karaktärsbyte i annat fall ska som anskaffningsvärde anses anskaffningsutgiften ökad med utgifter för förbättring och minskad med sådana avdrag som har gjorts för anskaffning, värdeminskning och liknande.

Om avskattning inte sker i fråga om byggnads- eller markinventarier som hör till en fastighet som var privatbostadsfastighet under det föregående beskattningsåret, är anskaffningsvärdet för dessa inventarier den ursprungliga anskaffningsutgiften minskad med 20 % för varje beskattningsår som den skattskyldige innehaft inventarierna och fastigheten har varit en privatbostadsfastighet (18 kap. 10 § IL).

57.8 Justering av anskaffningsvärde

Om den skattskyldige eller en sådan fysisk eller juridisk person eller ett sådant svenskt handelsbolag som står den skattskyldige nära har vidtagit åtgärder för att den skattskyldige ska kunna tillgodoräkna sig ett högre anskaffningsvärde än som framstår som rimligt och det kan antas att detta har gjorts för att någon av dem ska få en obehörig skatteförmån, ska anskaffningsvärdet justeras i skälig mån (18 kap. 11 § IL).

Frågan om skäl förelåg för tillämpning av den s.k. jämningsregeln har prövats i RÅ 2008 ref. 8. Två systerbolag i en koncern skulle fusioneras. I det ena systerbolaget fanns underskott som var koncernbidragsspärrat. Inför fusionen skulle underskottsbolaget sälja inventarier till det andra systerbolaget till marknadsmässigt pris. Vinsten som uppkom i underskottsbolaget reducerade det koncernbidragsspärrade underskottet. Frågan som ställdes i förhandsbeskedet var om det köpande systerbolaget fick tillgodoräkna sig faktisk köpeskillning vid förvärvet eller om skäl för jämkning enligt 18 kap. 11 § IL förelåg. Högsta förvaltningsdomstolen gjorde bedömningen att skäl för jämkning av anskaffningsvärdet inte förelåg och därmed fick faktisk köpeskillning ligga till grund för avskrivning.

I ett senare mål har kammarrätten tillämpat jämningsregeln. Det gällde ett fall där inkråm hade flyttats från ett bolag till ett annat via ett tredje bolag, vars innehavstid var mycket kortvarig. Samtliga bolag stod under ledning av samma person. Hos den slutlige förvärvaren redovisades efter transaktionerna en inkråmsgoodwill. Bolaget fick inte lägga anskaffningsvärdet för goodwillen till grund för värdeminskningssavdrag med stöd av 18 kap. 11 § IL (KRNS 2011-10-13, mål nr 4088-4093-10, ej laga kraft). Även i ett annat fall har kammarrätten

(KRUNG 2006-01-09, mål nr 789-04) tillämpat jämningsregeln. Målet avgjordes slutligt av Högsta förvaltningsdomstolen (RÅ 2009 not. 25), som dock inte prövade frågan om jämningsregeln.

**För högt
anskaffningsvärde**

Ibland kan det redovisade anskaffningsvärdet ha blivit för högt genom att tillgångar felaktigt har behandlats som inventarier, t.ex. tillgångar som inte berättigar till värdeminskningssavdrag eller tillgångar som ska ses som byggnader eller markanläggningar. Anskaffningsvärdet kan även ha blivit för högt genom att näringsbidrag felaktigt inte har minskat anskaffningsvärdet.

**Hur rättas
felaktigheten?**

Fråga uppkommer med vilket belopp resultatet ska ökas. Ska det ökas med den felaktiga postens bruttobelopp, dvs. med dess påverkan på anskaffningsvärdet? Eller ska resultatet ökas endast med ett belopp som motsvarar felaktighetens inverkan på värdeminskningssavdraget? Frågan har besvarats i följande rättsfall.

I RÅ 1962 Fi 1066 hade ett bolag som inventarier bokfört utgifter som borde ha hänförts till byggnad. Bolaget hade inte utnyttjat sina möjligheter till värdeminskningssavdrag fullt ut. Det rättade värdeminskningssavdraget rymdes inom högsta tillåtna avdrag. Bolaget hade vidare rättat felet i det följande bokslutet genom överföring av beloppet från inventariers konto till byggnaders konto. Högsta förvaltningsdomstolen avstod från att höja bolagets resultat.

I RÅ 1971 Fi 1859 tillämpades räkenskapsenlig avskrivning. Avdrag gjordes för inventarier som ännu inte hade levererats. Högsta förvaltningsdomstolen ansåg att till beskattning skulle återföras endast det belopp med vilket maskinerna obehörigen avskrivits.

Högsta förvaltningsdomstolen tillämpade ett liknande synsätt i RR 1977 1:70. Vissa tillgångar hade felaktigt hänförts till inventarier i stället för till byggnad. Högsta förvaltningsdomstolen ändrade inte KR:s dom vilket innebar att endast så stort belopp skulle återföras till beskattning som felaktigt hade påverkat resultatet.

I ett nyare avgörande bekräftar Högsta förvaltningsdomstolen slutsatserna i de äldre avgörandena (RÅ 2009, not. 25). Det framgår av domen att det saknas stöd att till beskattning återföra ett högre belopp än det avdrag som felaktigt påverkat beskattningen.

57.9 Räkenskapsenlig avskrivning och restvärdesavskrivning

57.9.1 Räkenskapsenlig avskrivning

Förutsättningar

Bestämmelserna om räkenskapsenlig avskrivning får tillämpas om den skattskyldige haft ordnad bokföring som avslutats med årsbokslut och om avdraget motsvarar avskrivningen i bokslutet (18 kap. 14 § IL). Detta villkor anses även uppfyllt när den planmässiga avskrivningen i räkenskaperna är lägre än värdeminskningssavdraget men skillnaden redovisats i resultaträkningen som en bokslutsdisposition och i balansräkningen som en obeskattad reserv (ackumulerade överavskrivningar). Skattemässigt värde motsvaras i regel av inventariernas bokförda värde på balansräkningens aktivsida minskad med ackumulerade överavskrivningar på balansräkningens passivsida.

I rättsfallet RÅ 2001 ref. 8 hade ett företag upplöst ackumulerade överavskrivningar och redovisat beloppet som en intäkt i räkenskaperna. Den intäktsförda upplösningen var större än årets kostnadsförda avskrivningar. Redovisningen innebar inte att det uppkom någon skattepliktig intäkt för företaget, men eftersom värdet på inventarierna enligt balansräkningen översteg det skattemässiga värdet ansågs att företaget förlorade rätten till räkenskapsenlig avskrivning. Rättsfallet visar även att det, utöver det uttryckliga lagkravet på att avdraget motsvarar avskrivningen i bokslutet, finns ett krav på överensstämmelse av inventariernas värde i redovisningen med deras skattemässiga värde enligt räkenskapsenlig avskrivningsmetod.

Skatteverket har behandlat frågan om rätten till räkenskapsenlig avskrivning när en överavskrivning enligt 18 kap. 19 § IL föreligger, dvs. när avskrivningen i räkenskaperna överstiger det högsta avdraget vid beskattningen. I en sådan situation saknas en av förutsättningarna för rätten att använda räkenskapsenlig avskrivning. Enligt skrivelsen innebär dock inte oavsiktliga fel vid enstaka år att rätten förloras. Rätten till räkenskapsenlig avskrivning kan dock inte anses finnas kvar när ett företag systematiskt gör avskrivningar med högre belopp än som kan godtas vid beskattningen (Skatteverket 2004-11-08, dnr 130 586061-04/111).

Skatteverket har i en skrivelse behandlat frågan om rätten till räkenskapsenlig avskrivning när framtida utgifter för nedmontering, bortforsling och återställande av plats har inkluderats i anskaffningsvärdet i enlighet med god redo-

visningssed. Det ifrågavarande slaget av utgifter får inte räknas med i det skattemässiga anskaffningsvärdet. Skatteverkets uppfattning är att en sådan redovisning medför att rätten till räknenskapsenlig avskrivning går förlorad, genom att värdet på tillgångarna i redovisningen blir högre än det skattemässiga värdet, jfr även RÅ 2001 ref. 8 (Skatteverket 2008-03-19, dnr 131 164537-08/111).

Skatteverkets uppfattning är att ett företag som tar upp leasade tillgångar som inventarier i balansräkningen, men i årsbokslut/årsredovisning särredovisar dessa och de avskrivningar som har skett på dem, inte förlorar rätten till räknenskapsenlig avskrivning. Däremot medför en sådan redovisning att justering av det redovisade resultatet måste göras i inkomstdeklarationen (Skatteverket 2008-10-17, dnr 131 548012-08/111).

Av Bokföringsnämndens allmänna råd BFNAR 2008:1 Årsredovisning i mindre aktiebolag respektive BFNAR 2009:1 Årsredovisning i mindre ekonomiska föreningar framgår att dessa företag ska redovisa tillgångar som det äger, men i kommentarerna anges att en förvärvad immateriell tillgång *får* redovisas som tillgång. Innebörden är dock enligt Skatteverkets uppfattning att förvärvade immateriella tillgångar ska tas upp som tillgång i redovisningen om det är förenligt med 4 kap. 2 § ÅRL. Vid beskattningen ska förvärvade immateriella rättigheter alltid behandlas som inventarier och utgiften för förvärvet ska dras av genom årliga värdeminskningsavdrag. Detta kan leda till en skillnad mellan inventariernas redovisade respektive skattemässiga värde i de fall då förvärvade immateriella rättigheter inte har redovisats som tillgång i räkenskaperna. Skatteverkets uppfattning är att detta kan medföra att rätten till räknenskapsenlig avskrivning förloras (Skatteverket 2009-03-31, dnr 131 279907-09/111).

Om Skatteverket efter utredning uttagsbeskattar ett företag för hela anskaffningsvärdet för sådan egendom som är anskaffad för ägarens privata användning och som bokförts som inventarie i företaget, t.ex. en TV som till sin helhet nyttjas av företagets ägare, kan rätten till räknenskapsenlig avskrivning förloras eftersom inventariet inte längre ingår i det skattemässiga avskrivningsunderlaget men i det bokföringsmässiga värdet.

Vid räknenskapsenlig avskrivning medges värdeminskningsavdrag enligt huvudregeln (18 kap. 13 § IL) eller enligt kompletteringsregeln (18 kap. 17 § IL).

Huvudregeln

Enligt huvudregeln medges värdeminskingsavdrag med högst 30 % av avskrivningsunderlaget oavsett när under beskattningsåret inventarierna anskaffas. Om beskattningsåret omfattar längre eller kortare tid än 12 månader ska procentsatsen i motsvarande mån jämkas. Om beskattningsåret exempelvis omfattar 18 månader kan avdrag medges med 45 % ($= 18/12 \times 30$). Är beskattningsåret 9 månader blir procentsatsen 22,5 % ($= 9/12 \times 30$).

Avskrivningsunderlaget beskrivs närmare i 18 kap. 13 § andra stycket IL och utgörs av:

1. Värdet på inventarierna vid det föregående beskattningsårets utgång, vilket är värdet enligt balansräkningen (dvs. redovisat värde minskat med ackumulerade överavskrivningar),
2. ökat med anskaffningsvärdet på sådana inventarier som anskaffats under beskattningsåret och som vid utgången av detta fortfarande tillhör näringsverksamheten,
3. minskat med avdrag enligt 18 kap. 15 och 16 §§ IL (avdraget enligt 15 § gäller intäkt vid avyttring respektive försäkringsersättning och avdraget enligt 16 § gäller en särskilt hög utgift).

En näringsidkares uttag av inventarier behandlas på samma sätt som avyttring av inventarier (RÅ 1976 ref. 6).

Exempel

Inventarierna i ett företag var vid årets ingång upptagna till 100 000 kr. Under beskattningsåret, som omfattar 18 månader, anskaffades inventarier för 125 000 kr. Under året såldes inventarier, som anskaffats före beskattningsårets ingång, för 25 000 kr.

Avskrivningsunderlaget kan beräknas till $(100\,000 + 125\,000 - 25\,000 =) 200\,000$ kr. Procentsatsen för värdeminskingsavdraget uppgår till 45 % ($= 18/12 \times 30$). Värdeminskingsavdrag kan medges med 90 000 kr ($= 200\,000 \times 45\%$).

Förenklat årsbokslut

Om avskrivningsunderlaget uppgår till högst 5 000 kr, får en enskild näringsidkare som upprättar ett förenklat årsbokslut enligt 6 kap. 6 § BFL i stället göra värdeminskingsavdrag med ett belopp som motsvarar hela avskrivningsunderlaget (18 kap. 13 § första stycket IL). Detta gäller oavsett vilken avskrivningsmetod som används.

Kompletteringsregeln

Kompletteringsregeln innebär att avdrag får göras med ett belopp som motsvarar en beräknad årlig avskrivning med 20 % av anskaffningsvärdet för inventariet. Om beskattningsåret omfattar längre eller kortare tid än 12 månader ska jämkning ske i motsvarande mån. Är beskattningsåret exempelvis 15 månader görs avdrag med 25 % ($= 15/12 \times 20 \%$).

Vid beräkningen av värdeminskingsavdrag enligt kompletteringsregeln utgår man från anskaffningsvärdena under de fyra senaste beskattningsåren för de inventarier som vid utgången av det aktuella beskattningsåret fortfarande finns kvar. Det lägsta värde på inventarierna som beräknas uppgår till summan av 80 %, 60 %, 40 %, och 20 % av respektive beskattningsårs anskaffningar, under förutsättning att samtliga beskattningsår omfattar 12 månader. Det högsta möjliga värdeminskingsavdraget uppgår till skillnaden mellan avskrivningsunderlaget och det framräknade lägsta värdet enligt kompletteringsregeln.

Exempel

Inventarierna i ett företag var vid årets ingång upptagna till 100 000 kr. Dessa inventarier anskaffades dels året före beskattningsåret för 75 000 kr, dels tre år före beskattningsåret för 125 000 kr. Under beskattningsåret, som omfattar 18 månader, anskaffades inventarier för 125 000 kr. Under året såldes inventarier för 25 000 kr. Dessa inventarier hade anskaffats tre år före beskattningsåret för 50 000 kr. Beskattningsåren före det aktuella beskattningsåret har omfattat 12 månader.

Det lägsta värde som inventarierna får tas upp till enligt kompletteringsregeln kan beräknas på följande sätt.

1. Eftersom det aktuella beskattningsåret omfattar 18 månader får avdrag göras med 30 % ($= 18/12 \times 20$). Procentsatserna för de olika beskattningsåren blir då 70, 50, 30 och 10 %.
2. Av de inventarier som anskaffades tredje året före beskattningsåret, 125 000 kr, har inventarier motsvarande en anskaffning på 50 000 kr sålts under beskattningsåret. De kvarvarande inventariernas anskaffningsvärde är $(125\,000 - 50\,000 =) 75\,000$ kr.
3. Det lägsta värde som inventarierna får tas upp till enligt kompletteringsregeln är 132 500 kr enligt följande.

$$\begin{array}{rcl} 125\,000 \times 70\% & = & 87\,500 \\ 75\,000 \times 50\% & = & 37\,500 \\ 75\,000 \times 10\% & = & \underline{7\,500} \\ & & 132\,500 \text{ kr} \end{array}$$

Det högsta möjliga värdeminskingsavdraget uppgår till skillnaden mellan avskrivningsunderlaget och det framräknade lägsta värdet enligt kompletteringsregeln, dvs. 67 500 kr (200 000 - 132 500).

Jämförelse mellan huvudregeln och kompletteringsregeln

Värdeminskingsavdrag enligt huvudregeln innebär att utgiften för ett inventarium aldrig blir avdragen i sin helhet. Inventariets värde närmar sig noll utan att någonsin nå dit. Därför infördes även kompletteringsregeln, som innebär att utgiften för inventariet är helt avdragen efter 5 beskattningsår om beskattningsåren omfattar 12 månader.

Huvudregeln och kompletteringsregeln får inte användas på samma gång för samma kategori av tillgångar. Enligt 18 kap. 17 § IL får dock olika regler användas för tillgångar av olika slag, nämligen inventarier (18 kap. 1 § första stycket IL), immateriella rättigheter (andra stycket 1) och anslutningsavgifter och anläggningsbidrag (andra stycket 2).

Lågt verkligt värde

Om den skattskyldige kan visa att inventariernas sammanlagda verkliga värde är lägre än det skattemässiga värdet enligt räkenskapsenlig avskrivning (eller restvärdesavskrivning) får ytterligare värdeminskingsavdrag göras med ett belopp som motsvarar skillnaden (18 kap. 18 § IL). Begreppet verkligt värde på inventarier är inte närmare utvecklat i skattelagstiftningen och inte heller inom rättspraxis. Skatteverket har därför i en skrivelse angett att då vägledning saknas i skattereglerna bör man i den här aktuella frågan söka vägledning från normgivningen på redovisningsområdet. Vid beräkningen av det verkliga värdet på inventarier enligt 18 kap. 18 § IL, bör således vägledning sökas i Redovisningsrådets rekommendation RR 17 Nedskrivningar eller i IAS 36 Nedskrivningar från IASB. Det innebär att varje inventarium ska värderas till det högsta av nettoförsäljningsvärdet och nyttjandevärdet. Detta gäller oavsett vilken normgivning som tillämpas i redovisningen (Skatteverket 2009-10-16, dnr 131 754857-09/111).

Högsta förvaltningsdomstolen har i RÅ 2009 ref. 81 avgjort frågan om nedskrivning till verkligt värde får avse visst slag av inventarier eller om en sådan nedskrivning måste avse samtliga

inventarier på vilka bestämmelserna om värdeminskingsavdrag är tillämpliga. Högsta förvaltningsdomstolen menar att redan ordalydelsen i 18 kap. 18 § första stycket IL talar för det senare alternativet. Lagrådet anförde vid tillkomsten av IL att syftet med bestämmelsen är att förhindra att den skattskyldige vid beskattningen måste redovisa sitt inventariebestånd till ett högre värde än det verkliga värdet. Jämförelsen mellan det skattemässiga värdet och det verkliga värdet sker på kollektiv nivå (prop. 1999/2000:2 del 3 s. 408). Bedömningen av verkligt värde måste således avse samtliga inventarier på vilka bestämmelserna om värdeminskingsavdrag är tillämpliga. Skatteverket har i en tidigare skrivelse gjort motsvarande bedömning (Skatteverket 2004-11-08, dnr 130 586061-04/111). Det innebär att även om det varit en värdenedgång på t.ex. goodwill, kan samtidigt det verkliga värdet på maskiner vara så högt, att det verkliga värdet för samtliga inventarier inte är lägre än det skattemässiga värdet.

Skatteverkets uppfattning är att man vid tillämpning av bestämmelserna i 18 kap. 18 § IL, om lågt verkligt värde på inventarier, även ska beakta ej avdraget värde av tidigare överavskrivna inventarier enligt 18 kap. 19 § IL (Skatteverket 2006-09-18, dnr 131 558489-06/111).

Nedskrivning

En värdenedgång på inventarier, utöver den planenliga avskrivningen, redovisas i räkenskaperna som nedskrivning. För att en kostnadsförd nedskrivning ska vara avdragsgill måste nedskrivningen rymmas inom det avdrag som kan beräknas enligt principerna för räkenskapsenligt avskrivning, alternativt att bestämmelsen om lågt verkligt värde kan tillämpas. I annat fall medför nedskrivningen, helt eller delvis, att en överavskrivning enligt 18 kap. 19 § IL föreligger, vilken ska återföras till beskattning.

57.9.2 Restvärdesavskrivning

Restvärdesavskrivning kan ses som en förenklad form av räkenskapsenlig avskrivning. Metoden skiljer sig från räkenskapsenlig avskrivning i bl.a. följande avseenden. Det krävs inte någon överensstämmelse mellan avdraget och avskrivningen i bokslutet. Beräkningen sker med utgångspunkt från det skattemässiga värdet vid beskattningsårets ingång och inte från det bokförda värdet. Den högsta procentsatsen för avdrag är 25 % i stället för 30 %. Om beskattningsåret omfattar längre eller kortare tid än 12 månader ska procentsatsen i motsvarande mån jämkas. Det finns inte någon motsvarighet till kompletteringsre-

geln. Även vid restvärdesavskrivning kan ytterligare avdrag göras om den skattskyldige kan visa att inventariernas verkliga värde är lägre än det skattemässiga värdet.

Avskrivningsunderlaget vid restvärdesavskrivning består av det skattemässiga värdet vid beskattningsårets ingång, ökat med anskaffningsvärdet på inventarier anskaffade under beskattningsåret som finns kvar vid beskattningsårets utgång, och minskat med ett särskilt avdrag enligt 18 kap. 15 och 16 §§ IL. Det särskilda avdraget motsvarar den intäkt som uppkommer i samband med avyttring eller försäkringsfall respektive den särskilt höga utgiften. Avdraget får dock inte överstiga avskrivningsunderlaget före avdraget. På det återstående avskrivningsunderlaget får värdeminskningssavdrag göras med högst 25 % vid ett beskattningsår om 12 månader. Det därefter återstående beloppet utgör inventariernas utgående skattemässiga värde, vilket är nästa års ingående värde.

Skatteverkets uppfattning är att bestämmelserna om restvärdesavskrivning innebär att alla resultatpåverkande poster för inventarier i redovisningen ska elimineras i inkomstdeklarationen. Det innebär att årets avskrivningar i räkenskaperna ska tas upp i deklarationen som en tillkommande post. Samma sak gäller för andra slag av restvärden på inventarier som kostnadsförts i räkenskaperna, t.ex. i samband med utrangering eller förlust av inventarier samt vid nedskrivningar. Om inventarier sålts med en bokföringsmässig förlust, ska beloppet tas upp i deklarationen som en tillkommande post och om inventarier sålts med en bokföringsmässig vinst, ska beloppet dras av som en avgående post i deklarationen. I det fall ersättningen/intäkten är större än avskrivningsunderlaget före det särskilda avdraget, ska skillnadsbeloppet tas upp till beskattning. Skrivelsen gäller inte för enskilda näringsidkare som upprättar förenklat årsbokslut enligt BFNAR 2006:1 (Skatteverket 2009-06-12, dnr 131 521631-09/111).

Skatteverket har i en skrivelse uttalat att vid övergång från räkenskapsenlig avskrivning till restvärdeavskrivning ska oavskrivet värde av tidigare återförda överavskrivningar enligt 18 kap. 19 § IL ingå i avskrivningsunderlaget. Det innebär att det oavskrivna värdet ska inräknas i inventariernas skattemässiga värde vid föregående beskattningsårs utgång (Skatteverket 2006-05-24, dnr 131 330742-06/111).

57.9.3 Avyttringar

Ett särskilt avdrag får göras om inventarier som anskaffats före beskattningsårets ingång avyttras under beskattningsåret eller den skattskyldige har rätt till försäkringsersättning för sådana inventarier på grund av att de gått förlorade under beskattningsåret. Avdraget motsvarar den intäkt som uppkommer med anledning av avyttringen eller försäkringsfallet. Intäkten utgörs av den intäktsförda ersättningen. Beloppet ska inte minskas med inventariets redovisningsmässiga restvärde. Det särskilda avdraget för avyttring får dock inte överstiga avskrivningsunderlaget före avdraget (18 kap. 15 § IL). När räkenskapsenlig avskrivning används görs avdraget inom ramen för beräkning av storleken av årets värdeminskningssavdrag. Vid restvärdesavskrivning sker även justering i deklarationen (se avsnitt 57.9.2). Ett uttag av inventarier behandlas på samma sätt som avyttring av inventarier (RÅ 1976 ref. 6).

57.9.4 Särskilt hög utgift

Om en särskilt hög utgift för inventarier beror på att de anskaffas för att utnyttjas under en tillfällig konjunktur eller liknande, får merutgiften dras av som ett värdeminskningssavdrag under anskaffningsåret (18 kap. 16 § IL). Detta gäller såväl vid räkenskapsenlig avskrivning som vid restvärdesavskrivning. Vid räkenskapsenlig avskrivning görs avdraget inom ramen för beräkning av årets värdeminskningssavdrag. Vid restvärdesavskrivning sker även justering i deklarationen (se avsnitt 57.9.2).

57.9.5 För stora avskrivningar i räkenskaperna (skattemässig överavskrivning)

Det förhållandet att avskrivningarna i räkenskaperna överstiger högsta skattemässiga avdrag brukar kallas skattemässig överavskrivning. Skattemässig överavskrivning aktualiseras bara vid räkenskapsenlig avskrivning. Den kan uppkomma på olika sätt, t.ex. genom felräkning eller genom att inventarier felaktigt har behandlats som korttidsinventarier. Om sådana felaktigheter upptäcks måste man först kontrollera om en överavskrivning verkligen har ägt rum. Om det felaktiga avdraget ryms inom avdragsutrymmet enligt huvudregeln eller kompletteringsregeln ska någon justering av avdraget inte göras (jfr bl.a. RÅ 1962 Fi 1066). Om det felaktiga avdraget inte ryms i avdragsutrymmet görs justering endast med det belopp som felaktigt belastat resultatet. Beloppet dras sedan av

under fem år räknat från och med beskattningsåret efter det då överavskrivningen gjordes (18 kap. 19 § IL).

Exempel

Ett företag har i deklarationen lämnat följande uppgifter om sina inventarier (tabell 1).

Inventariernas värde enligt balansräkningen uppgick till 101 500 kr.

Tabell 1

Huvudregeln		Kompletteringsregeln			
Inventariernas värde enligt balansräkningen för närmast föregående beskattningsår	(kr) 120 000	Inventarier som vid utgången av beskattningsåret fortfarande tillhörde rörelsen har anskaffats under			
under beskattningsåret har inventarier som vid årets slut fortfarande tillhörde rörelsen anskaffats för	50 000	beskattningsåret för	(kr) 50 000	80 % därav =	(kr) 40 000
Summa	170 000	året före beskattningsåret för	30 000	60 % därav	18 000
avgår: ersättning för under beskattningsåret avyttrade eller förlorade inventarier som anskaffats före beskattningsårets ingång	25 000	andra året före beskattningsåret för	30 000	40 % därav =	12 000
Avskrivningsunderlag	145 000	tredje året före beskattningsåret för	135 000	20 % därav=	27 000
70 % av avskrivningsunderlaget	101 500			Summa	97 000

Vid kontroll av deklarationen framkommer att företaget av misstag bokfört inköp av en maskin för 28 000 kr som en omkostnad. Det omkostnadsförda beloppet tas med enligt både huvudregeln och kompletteringsregeln vid beräkningen av om en överavskrivning föreligger och storleken på den (tabell 2).

Tabell 2

Huvudregeln		Kompletteringsregeln			
Inventariernas värde enligt balansräkningen för närmast föregående beskattningsår	(kr) 120 000	Inventarier som vid utgången av beskattningsåret fortfarande tillhörde rörelsen har anskaffats under			
under beskattningsåret har inventarier som vid årets slut fortfarande tillhörde rörelsen anskaffats för	78 000	beskattningsåret för	(kr) 78 000	80 % därav =	(kr) 62 400
Summa	198 000	året före beskattningsåret för	30 000	60 % därav	18 000
avgår: ersättning för under beskattningsåret avyttrade eller förlorade inventarier som anskaffats före beskattningsårets ingång	25 000	andra året före beskattningsåret för	30 000	40 % därav =	12 000
Avskrivningsunderlag	173 000	tredje året före beskattningsåret för	135 000	20 % därav=	27 000
70 % av avskrivningsunderlaget	121 100			Summa	119 400

Det lägsta riktiga värdet på inventarierna enligt tabellen uppgår till 119 400 kr. Det kan därför konstateras att det föreligger en överavskrivning som uppgår till $(119\,400 - 101\,500 =) 17\,900$ kr. Det beloppet läggs till vid beräkningen av resultatet. Avdrag medges enligt 18 kap. 19 § IL med 20 % av beloppet för helt år under fem år från och med beskattningsåret efter det då överavskrivningen gjordes.

57.9.6 Övergång till räkenskapsenlig avskrivning

Räkenskapsenlig avskrivning förutsätter överensstämmelse mellan bokfört värde och skattemässigt värde. Därför finns särskilda regler i de fall då det vid en övergång till räkenskapsenlig avskrivning föreligger en skillnad mellan bokfört värde och skattemässigt värde (18 kap. 20–22 §§ IL).

För högt skattemässigt värde vid övergången

Överstiger det skattemässiga värdet på inventarierna det bokförda värdet medges ett särskilt avdrag för mellanskillnaden. Avdraget får göras under 5 år från och med det första beskattningsår då räkenskapsenlig avskrivning tillämpas (18 kap. 21 § IL).

Exempel

Vid övergången till räkenskapsenlig avskrivning överstiger det skattemässiga värdet det bokförda värdet med 10 000 kr. Företaget erhåller i och med övergången ett särskilt avdrag med 10 000 kr. Avdraget fördelas på 5 år från och med det beskattningsår då övergången sker, dvs. med 2 000 kr per år.

För lågt skattemässigt värde vid övergången

Överstiger det bokförda värdet på inventarierna det skattemässiga värdet ska skillnaden tas upp till beskattning, antingen med en gång eller under tre år (18 kap. 22 § IL).

Exempel

Vid övergången till räkenskapsenlig avskrivning överstiger det bokförda värdet det skattemässiga värdet med 12 000 kr. Beloppet ska tas upp till beskattning, antingen på en gång eller, om företaget begär det, fördelat med 4 000 kr på beskattningsåret och 4 000 kr för vart och ett av de två följande beskattningsåren.

Högsta förvaltningsdomstolen har i rättsfallet RÅ 2004 ref. 136 funnit att bestämmelsen i 18 kap. 22 § IL är tillämplig även i det fall när skillnaden mellan värdet enligt balansräkningen och inventariernas skattemässiga värde beror på att en uppskrivning har gjorts av inventariernas bokförda värde.

Högsta förvaltningsdomstolen har i rättsfallet RÅ 2006 ref. 41 behandlat frågan om rätten att övergå till räkenskapsenlig avskrivning efter en uppskrivning och hur avskrivning ska beräknas enligt såväl huvudregeln som kompletteringsregeln. Enligt rättsfallet utgörs största möjliga värdeminskningssavdrag ett visst år av skillnaden mellan å ena sidan avskrivningsunderlaget och å andra sidan det lägsta av 70 % av avskriv-

ningsunderlaget och anskaffningsvärdet av inventarierna minskat med en beräknad årlig avskrivning med 20 %. Detta gäller oberoende av om uppskrivningen av inventarierna medfört att avskrivningsunderlaget kommit att överstiga anskaffningsvärdet för inventarierna eller ej.

Skatteverket har behandlat frågor kring uppskrivning och återgång till räkenskapsenlig avskrivning i en skrivelse. I skrivelsen konstateras att när företaget återfår rätten till räkenskapsenlig avskrivning kan avdrag medges såväl enligt huvudregeln som enligt kompletteringsregeln. Det har ingen betydelse om uppskrivningen medför att värdet på inventarierna efter uppskrivningen uppgår till ett högre värde än det ursprungliga anskaffningsvärdet (Skatteverket 2006-06-29, dnr 131 405583-06/111).

57.10 Mervärdesskatten och avskrivningsunderlaget

I IL finns bestämmelser om hur mervärdesskatt ska behandlas vid inkomstberäkningen i olika situationer. I 16 kap. 16 § IL anges att sådan ingående skatt enligt ML som medför rätt till avdrag enligt 8 kap. eller återbetalning enligt 10 kap. inte får dras av. Bestämmelsen får motsatsvis anses innebära att ingående skatt som inte medför rätt till avdrag eller återbetalning i stället ska behandlas som en utgift vid inkomstberäkningen, t.ex. som en utgift för anskaffning av inventarier. Särskilda bestämmelser har införts om ändring av avskrivningsunderlag (huvudregeln vid räkenskapsenlig avskrivning och restvärdemetoden) eller anskaffningsvärde (kompletteringsregeln) i de fall mervärdesskatt jämkas eller dras av i efterhand (18 kap. 17 a–17 c §§ IL, jfr prop. 2000/01:30 s. 14 ff.). Om det jämkade eller avdragna mervärdesskattebeloppet avser utgifter som har ökat avskrivningsunderlaget eller anskaffningsvärdet ska underlaget eller värdet justeras.

Vid återbetalning alternativt inbetalning av mervärdesskatt som är hänförlig till inventarier uppkommer frågan hur denna mervärdesskatt ska hanteras om den är hänförlig till utgifter för inventarier som anskaffats tidigare år och räkenskapsenlig avskrivningsmetod tillämpas. Skatteverkets uppfattning är att den skattskyldige förlorar rätten till räkenskapsenlig avskrivning, när det skattemässiga anskaffningsvärdet blir justerat ett tidigare år än i redovisningen vid återbetalning eller inbetalning av mervärdesskatt hänförlig till inventarier.

Grunden för detta är att värdet enligt balansräkningen inte längre överensstämmer med det skattemässiga värdet (Skatteverket 2007-05-21, dnr 131 281782-07/111).

Skatteverket anser dock, som ett alternativ till ovanstående hantering av frågan, att återbetalning eller inbetalning av mervärdesskatt kan hanteras även skattemässigt som en justering av anskaffningsvärdet det år som omprövning sker eller dom meddelas. Företaget har därmed möjlighet att få det redovisade värdet att komma i överensstämmelse med det skattemässiga värdet. Metoden innebär att återbetalning alternativt inbetalning av mervärdesskatt kommer, när huvudregeln för räkenskapsenlig avskrivning tillämpas, att ingå i avskrivningsunderlaget som en avgående alternativt tillkommande post det år som omprövningsbeslutet fattas eller dom meddelas. Tillämpas kompletteringsregeln kommer däremot den justerade mervärdesskatten, vid beräkning av det lägsta tillåtna värdet, att hänföras till det år som inventariet är anskaffat.

57.11 Kontraktsnedskrivning

Avdrag får göras för nedskrivning av värdet på rätten till leverans av inventarier som köpts men ännu inte levererats (kontraktsnedskrivning). Avdrag får göras bara om inköpspriset för tillgångar av samma slag vid beskattningsårets utgång understiger det avtalade priset och högst med ett belopp som motsvarar mellanskillnaden (18 kap. 23 § IL). När inventariet levereras ska anskaffningsvärdet minskas med avdraget för kontraktsnedskrivning (18 kap. 9 § IL). Kontraktsnedskrivning får inte göras för immateriella rättigheter m.m. som avses i 18 kap. 1 § andra stycket IL.

58 Fastigheter och byggnader

58.1 Inledning

I detta avsnitt behandlas vad som skatterättsligt utgör fastigheter och byggnader. Det är enbart byggnader som kan bli föremål för avskrivning, inte mark. Däremot finns särskilda avskrivningsregler för markanläggningar. För byggnads- och markinventarier gäller samma avskrivningsregler som för lösa inventarier. För reparationer medges avdrag som för löpande driftkostnader med visst undantag för andelshus. För förvärv genom arv, gåva m.m. gäller särskilda regler vid beräkning av underlaget för värdeminskingsavdrag. Även för nyttjanderättshavare gäller särskilda regler.

58.2 Allmänt om fastigheter och byggnad

Fastighet

Vad som ska betecknas som fastighet och ingå i denna har betydelse vid beräkning av kapitalvinst och eventuell återläggning i samband med avyttring och när det gäller näringsfastighet vid avskrivning för värdeminskning.

Det fastighetsbegrepp som används i skattesammanhang omfattar

- civilrättens definition av fast egendom. Dessa bestämmelser återfinns i JB,
- byggnad på annans mark. Hit hör t.ex. sommarstugor som har uppförts på arrenderad eller hyrd mark,
- tomträtt och
- rättighet till vattenkraft och strömfall.

Byggnad

Någon definition av begreppet byggnad finns inte i skattelagstiftningen. Byggnadsbegreppet torde normalt sammanfalla med vad som gäller vid fastighetstaxeringen. I 19 kap. 21 § IL har dock intagits en särskild regel om att en konstruktion för vilken ett byggnadsvärde fastställts vid fastighetstaxeringen, hänförs till byggnadsinventarier, om konstruktionen helt eller delvis utgör en maskin eller ett redskap. Exempel på sådana konstruktioner är oljecisterner och siloanläggningar. I rättspraxis

(RÅ 1975 Aa 729) har en byggnadsliknande konstruktion som använts för torkning av virke hänförs till inventarier i avskrivningshänseende. Vindkraftverk hänförs till byggnadsinventarier (Skatteverket 2005-04-20, dnr 130 208909-05/111) och Mobilmaster hänförs till byggnadsinventarier (Skatteverket 2008-03-19, dnr 131 152879-08/111).

Gatukostnadsersättning kan i vissa fall hänföras till byggnad (Skatteverket 2010-12-27, dnr 131 824178-10/111).

Se även Värdeminskningsavdrag i samband med fastighetsreglering och klyvning (Skatteverket 2011-11-15, dnr 131 368322-11/111) respektive (Skatteverket 2011-11-15, dnr 131 368325-11/111).

Byggnad räknas som fastighet även om den är lös egendom. Detsamma gäller tillhör till byggnad av det slag som avses i 2 kap. 2 och 3 §§ jordabalken, om de tillhör byggnadens ägare. Det sagda gäller också tomträtt (2 kap. 6 § IL).

58.3 Reparation och underhåll samt vissa ändringsarbeten

Utgifter för reparation och underhåll av en byggnad får dras av omedelbart. Utgifter för sådana ändringsarbeten på en byggnad som kan anses normala i den skattskyldiges näringsverksamhet behandlas som utgifter för reparation och underhåll. Hit räknas inte åtgärder som innebär en väsentlig förändring av byggnaden (19 kap. 2 § IL).

Utgifter för sådana ändringsarbeten som är normalt påräkneliga i driften är således avdragsgilla som reparations- och underhållskostnader (det utvidgade reparationsbegreppet). Detta gäller antingen den skattskyldige är ägare till fastigheten eller har nyttjanderätten till den. Sålunda är t.ex. utgifter för flyttning och 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 utgifter 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).

I RÅ 1994 not. 195 vägrades omedelbart avdrag för vissa elinstallations- och ventilationsarbeten som uppkommit i sam-

band med flyttning av maskiner. Högsta förvaltningsdomstolen ansåg att det var fråga om utgifter för sådana installationer som ska hänföras till byggnadsinventarier, varför avdrag skulle medges enligt bestämmelserna om värdeminskningsavdrag för inventarier.

Utgifter för reparation och underhåll av byggnader och markanläggningar dras av omedelbart även till den del de har fördelats på flera år i räkenskaperna. Beträffande byggnader ska detta även gälla för utgifter som omfattas av det utvidgade reparationsavdraget.

Avdrag för utgifter för reparation och underhåll på lagerfastigheter ska återföras till beskattning när fastigheten avyttras i den mån avdraget inte har gjorts i räkenskaperna.

Reparation är sådant arbete som sker för att återställa en byggnad i det skick den befann sig då den var ny- eller ombyggd. Åtgärderna ska vara nödvändiga för att återställa eller vidmakthålla byggnaden i ursprungligt skick och avse byggnadsdelar och detaljer som normalt behöver bytas en eller flera gånger under en byggnads livslängd. Åtgärderna ska alltså vara sådana att de förhindrar att en byggnad förslits hastigare än vad som sker genom den normala fortgående försämring som varje byggnad är underkastad och som motsvaras av värdeminskningen.

Om en skattskyldig efter förvärvet av en dåligt underhållen fastighet rustar upp den, är han berättigad till avdrag för alla utgifter för arbeten som rent tekniskt är att hänföra till reparationer.

Byte av enstaka delar av stommen

Reparationsbegreppet innefattar även fall då enstaka mindre delar i själva byggnadsstommen byts ut. Så kan vara fallet vid mindre ingripande reparationer av grund, ytterväggar, bärande innerväggar, bjälklag eller takstolar (jfr RÅ 1958 Fi 1723). Avdrag medges då högst för det lägsta beloppet av den faktiska kostnaden eller för vad det skulle kostat att sätta in en byggnadsdel av samma slag som den gamla (jfr RÅ 1984 ref. 1:95; yttre isolering i stället för omdrevning i timmervägg där avdrag medgavs eftersom omdrevning skulle ha ställt sig dyrare). För att avdrag ska medges måste det vara enstaka delar som byts ut. I annat fall är åtgärderna hänförliga till ombyggnad.

Ny-, till- eller ombyggnad

När det är fråga om kostnad för ny-, till- eller ombyggnad medges inte omedelbart avdrag, inte heller avdrag för vad det skulle

ha kostat att återställa byggnaden i ursprungligt skick. Den omständigheten att en reparation skulle ha ställt sig dyrare medför inte rätt till avdrag. Direktavdrag medges inte heller för åtgärder som företas med ny-, till- eller ombyggda delar, även om arbetena är av sådan teknisk art att de annars skulle ha utgjort reparation och underhåll. Begreppen nybyggnad och tillbyggnad är till sin innebörd relativt klara. Begreppet ombyggnad är däremot inte lika klart. Visserligen torde ingen tvekan råda om att ombyggnad föreligger när en byggnads användningsområde väsentligt förändras (verkstadslokal ändras till bostadshus, RÅ 1966 Fi 387). Ombyggnad kan emellertid föreligga även i andra fall utan att byggnadens konstruktion eller planlösning ändras. I praxis har utbyte av bärande byggnadsdelar hänförs till ombyggnad. Det ska dock vara fråga om mer än enstaka byggnadsdelar. I annat fall är kostnaden hänförlig till reparation och underhåll.

Rättsfall på ombyggnad.

- RÅ 1965 Fi 1038. Avdrag vägrades för kostnader för ny takresning på en ladugård men medgavs för kostnader för nytt yttertak på byggnaden.
- RÅ 1989 ref. 5. Omedelbart avdrag medgavs inte för kostnaden för att riva en källartrappa och mura igen källardörren trots att denna kostnad understeg kostnaden för att reparera trappan.
- RÅ 1990 ref. 72. Reparationsavdrag vägrades när en trekammarbrunn ersattes med en ny likadan trekammarbrunn, placerad på annan plats enligt hälsovårdsnämndens åläggande.

58.4 Andelshus

En fastighet kan ha flera delägare. Var och en beskattas för sin andel av inkomsterna från fastigheten. För andelshus finns emellertid vissa särbestämmelser. Med andelshus avses en fastighet som ägs av tre eller flera, antingen direkt eller genom ett svenskt handelsbolag, och som inrymmer eller är avsedd att inrymma bostad i skilda lägenheter åt minst tre delägare (2 kap. 16 § IL).

När man talar om andelshus i inkomstskatterättsliga sammanhang avses inte småhus. För varje delägare i ett småhus, som i dagligt tal i vissa fall kan kallas andelshus, ska en prövning göras om hans innehav är att anse som privatbostadsfastighet eller näringsfastighet enligt vanliga regler.

Är fastigheten inte ett småhus, är den alltid näringsfastighet för sina delägare oavsett om de bor på fastigheten eller ej. När delägarna själva bebor fastigheten gäller följande.

Varje delägare redovisar sin andel av hyror från utomstående, övriga intäkter samt egen bostadsförmån. Delägarernas andel av löpande driftkostnader samt utgiftsräntor m.m. är avdragsgilla för honom.

Hyresvärdet av den egna bostaden ska motsvara normalhyran (bruksvärdeshyran) för en likvärdig lägenhet. Ibland redovisar delägaren som intäkt sitt driftkostnadsbidrag, som kanske kallas avgift om fastigheten ägs indirekt genom ett handelsbolag. Om bruksvärdeshyran är högre, ska mellanskillnaden läggas till som värde av bostadsförmån.

**Begränsad
avdragsrätt
för underhåll**

I syfte att förebygga otillbörliga skattefördelar infördes i det gamla systemet vissa inskränkningar i rätten till avdrag för reparationer och underhåll av ett andelshus. Dessa regler finns kvar (19 kap. 3 § IL) och innebär följande.

Kostnaden för reparationsarbeten på en fastighet som ägs av tre eller fler fysiska personer, direkt eller indirekt genom handelsbolag, och som inrymmer eller är avsedd att inrymma bostäder åt minst tre delägare, får inte dras av till den del den på delägaren belöpande delen av kostnaden överstiger hans andel av 10 % av det taxeringsvärde som gällde för fastigheten året före taxeringsåret.

De reparationskostnader som överstiger 10 % av fastighetens taxeringsvärde ska aktiveras och avskrivas enligt reglerna för näringsfastighet. När ett andelshus avyttras gäller särskilda regler för dessa aktiverade kostnader vid beräkningen av avdragsgillt omkostnadsbelopp för fastigheten (45 kap. 14 § IL).

Underskott

Uppkommer underskott av näringsverksamhet i vilken fastigheten ingår, har den skattskyldige rätt att efter yrkande göra avdrag för underskottet, helt eller delvis, i inkomstslaget kapital (42 kap. 33 § IL, jfr 1991/92:SkU13). Förlusten ska alltså i så fall kvoterats till 70 %. Denna avdragsrätt gäller endast i den mån underskottet belöper på en sådan bostadslägenhet som skulle ha varit privatbostad för den skattskyldige om han innehaft den med bostadsrätt. Om en andel i fastigheten omfattar även annat än en privatbostad t.ex. uthyrda bostadslägenheter eller lokaler måste därför underskottet fördelas på privatbostaden och fastighetsinnehavet i övrigt.

Exempel

A deklarerar inkomst av näringsverksamhet enligt följande (blankett NE)

20–21	Andel av uthyrda lokaler i fastigheten	+10 000
23	Andel av gemensamma ränteintäkter	+10 000
25	Andel av fastighetsskatt	-10 000
25	Andel av reparationer och underhåll	-30 000
26–29	Andel av andra fastighetsutgifter (inklusive egna ränteutgifter)	-120 000
22	Bostadsförmån för egen lägenhet	<u>+40 000</u>
30	Underskott	100 000

I princip skulle i detta fall för flera av posterna en utredning göras om vad som belöper på den egna lägenheten och vad som belöper på fastighetsinnehavet i övrigt. Vanligtvis bör det emellertid enligt Skatteverkets uppfattning godtas om fördelningen görs med ledning enbart av å ena sidan hyresvärdet för den egna lägenheten och å andra sidan hyresintäkter i övrigt, dvs. posterna 22, 20 och 21. Av underskottet 100 000 kr bör således här schablonmässigt $(40\,000/10\,000 + 40\,000 =) 4/5$ eller 80 000 kr kunna anses belöpa på egna lägenheten. För denna del medges avdrag i inkomstlaget kapital med 70 % eller 56 000 kr. Återstoden av underskottet, 20 000 kr, rullas vidare till nästa år enligt vanliga regler för underskott i näringsverksamhet.

Avdrag i inkomstlaget kapital för underskott av andelshus får inte göras om avdrag medges enligt 42 kap. 33 § första stycket 2 IL. Bestämmelsen om reduktion på grund av ackord ska också beaktas enligt 42 kap. 33 § andra stycket IL.

58.5 Avdrag för anskaffningen

58.5.1 Värdeminskningsavdrag

Värdeminskningsavdrag

Utgifter för att anskaffa en byggnad dras av genom årliga värdeminskningsavdrag.

Värdeminskningsavdragen ska beräknas enligt avskrivningsplan efter en viss procentsats per år på byggnadens anskaffningsvärde. Procentsatsen ska bestämmas med hänsyn till byggnadens ekonomiska livslängd. Beräkningen ska göras från den tidpunkt

då byggnaden färdigställs eller förvärvas eller i fråga om en förbättring från den tidpunkt den färdigställs (19 kap. 5 § IL).

Skatteverket har utfärdat allmänna råd (SKV A 2005:5) om procentsatser för värdeminskningssavdrag för byggnader i näringsverksamhet. Se även Skatteverkets information (SKV M 2005:5) om beräkning av värdeminskningssavdrag på byggnader i näringsverksamhet.

Värdeminskningssavdrag ska inte erhållas för tid efter avyttringen av fastigheten. Denna tidpunkt inträffar när köpekontraktet undertecknas (Skatteverket 2009-11-27, dnr 131 805753-09/111).

Vid anskaffning av byggnad och tillhörande tomt, då byggnaden rivs efter förvärvet, kan anskaffningsutgiften beräknas enligt 19 kap. 12 § IL om avsikten varit att inte använda byggnaden (HFD 2011 ref. 72).

Gatukostnadsersättning kan i vissa fall hänföras till byggnad (Skatteverket 2010-12-27, dnr 131 824178-10/111).

58.5.2 Omedelbart avdrag

Omedelbart avdrag

Om en byggnad är avsedd att användas bara ett fåtal år, får hela utgiften dras av omedelbart. Det kan t.ex. vara fråga om en barack eller dylikt som är avsedd att användas enbart under en övergångsperiod, t.ex. i avvaktan på att egentliga lokaler ska iordningställas. Sådana tillfälliga byggnader åsätts normalt inte något taxeringsvärde.

58.5.3 Avdrag för utrangering

Utrangeras en byggnad, får avdrag göras för vad som återstår oavskrivet av anskaffningsvärdet (19 kap. 7 § IL).

Redovisningen bör ske brutto. På intäktssidan redovisas samtliga intäkter genom försäljning av rivningsmaterial eller dylikt. Avdrag får ske med hela den oavskrivna delen av anskaffningsvärdet.

Om rivning av byggnad sker i samband med nyuppförande av byggnad räknas kostnaderna för rivningen in i anskaffningsutgiften för den nya byggnaden. Om inte sådant samband föreligger (inom fem år enligt prop. 1969:100 s. 137) kan rivningskostnaden i stället tillföras avskrivningsunderlaget för markanläggning. Departementschefen uttalade i nyssnämnd proposition att rivning av byggnad var jämförbar med de

övriga åtgärder som syftade till att göra marken fast eller plan och som borde vara föremål för särskild avskrivning.

58.6 Anskaffningsvärdet

58.6.1 Byggnadsinventarier och ledningar

I anskaffningsvärdet för en byggnad, som är avsedd för annat ändamål än bostadsändamål, ska inte utgifter för byggnadsinventarier räknas in. Byggnadsinventarier kan således inte finnas i en bostadsbyggnad eller del av byggnad som används för bostäder. De tillhör till byggnad som är avsedda för byggnadens allmänna användning räknas in i anskaffningsvärdet för byggnaden. Med en byggnads allmänna användning menas dess funktion som uppehållsplats för människor. Det som räknas in i byggnadens anskaffningsvärde skrivs av enligt reglerna för värdeminskning av byggnad. De för inventarier gällande avskrivningsreglerna får tillämpas på sådana byggnadsinventarier som har ett funktionellt samband med den näringsverksamhet som drivs på fastigheten.

En ledning för vatten, avlopp, elektrisk ström, gas eller liknande hänförs i sin helhet till byggnadsinventarier, om anskaffningsvärdet till minst tre fjärdedelar kan anses avse näringsverksamheten. Om anskaffningsvärdet till minst tre fjärdedelar kan anses avse byggnadens allmänna användning räknas ledningen i sin helhet till byggnaden (19 kap. 20 § IL).

I tidigare lagtext exemplifierades vad som innefattas i byggnadsinventarier. Detta har tagits bort i IL utan att någon ändring är avsedd. Som exempel kan nämnas:

Industribyggnader

Tillgångar som har direkt samband med den industriella driften (s.k. industritillbehör enligt jordabalken)

- maskiner,
- räls,
- traversbanor och hissar för godstransport,
- behållare och ställningar för lagring,
- ledningar för vatten och avlopp för driften,
- speciella värmeanläggningar, ventilationsanordningar och skorstenar för avgaser.

**Jordbruks-
byggnader**

För driften erforderlig utrustning såsom

- bås, box, spilta
- båsavskiljare
- foderbord
- fodergrind
- spaltgolv
- utrustning för skrap- och svämutgödsling med urinbrunnar och gödselbehållare
- gödselstad
- mjölkkningsanläggning
- kylbassäng
- pumpar
- va- och elledningar för driften
- silo- och torkanläggningar
- hissar för driften

**Byggnader för
affärsändamål**

- hyllor, diskar och annan butiksinredning
- rulltrappor

Rättsfall

I RÅ 1984 ref. 1:98 ansågs följande installationer i en hotellbyggnad utgöra byggnadsinventarier

- inredning i våtutrymmen såsom sanitetsgods och duschar med tillhörande VVS-installationer
- kakel- och annan fast inredning i våtutrymmen
- maskinutrustning med fundament i tvättstugan med VVS- och elinstallationer för maskinerna
- bastuaggregat
- solarium
- pool

I samma rättsfall hänfördes däremot installationer för belysning och hissar till avskrivningsunderlaget för byggnad.

I rättsfallet RÅ 1977 ref. 135 ansågs speciella portar i ett verkstadsföretags fastighet vara byggnadsinventarier (jfr RSV/FB Dt 1980:11).

I rättsfallet RÅ 1983 ref. 1:1 var fråga om vissa installationer i en kontorsbyggnad. Lokalen var tidigare använd som lager men hade byggts om till kontorslandskap. Högsta förvaltningsdomstolen ansåg följande installationer vara byggnadsinventarier

- ljudabsorberande undertak
- ventilations- och klimatanläggning
- speciell belysning för arbetsplatser i kontorslandskap
- vissa elinstallationer

58.6.2 Byggnad som uppförts av den skattskyldige

Om en byggnad uppförs av den skattskyldige, är anskaffningsvärdet utgiften för att uppföra den. Avskrivningsunderlaget ska beräknas efter samtliga utgifter för uppförandet av byggnaden. Utgifter för arkitektarvode, schaktning, pålning, grund etc. ska därför inräknas i avskrivningsunderlaget. Senare utgifter för förbättringar ska öka avskrivningsunderlaget (se nedan).

58.6.3 Byggnad som förvärvats genom köp, byte m.m.

Om en byggnad förvärvas genom köp, byte eller på liknande sätt, är anskaffningsvärdet utgiften för förvärvet.

Om en byggnad förvärvas tillsammans med den mark som den ligger på, anses så stor del av ersättningen för fastigheten avse byggnaden som det värde för byggnaden som fastställts vid fastighetstaxeringen utgör av fastighetens hela taxeringsvärde. Har något taxeringsvärde inte fastställts, ska beräkningen göras med tillämpning av bestämmelserna för fastighetstaxering. Ingår sådana industritillbehör som avses i 2 kap. 3 § jordabalken i förvärvet, ska den del av ersättningen som avser dessa räknas bort före beräkningen enligt de tidigare meningarna.

Om det belopp som avser byggnaden även omfattar byggnadsinventarier, utgörs anskaffningsvärdet för byggnaden av beloppet minskat med ersättningen för dessa inventarier.

Anskaffningsvärdet för byggnaden ska justeras om den del av ersättningen för fastigheten som avser annat än byggnaden och byggnadsinventarierna mera avsevärt över- eller understiger

värdet av mark, skog, naturtillgångar, särskilda förmåner m.m. som förvärvas.

Har fastigheten del i en samfällighet som är en särskild taxeringsenhet, ska fastighetens andel av samfällighetens taxeringsvärde beaktas vid beräkningen, om inkomsterna i samfälligheten beskattas hos delägarna.

58.7 Förbättringar m.m.

I anskaffningsvärdet ska också räknas in

1. utgifter för till- eller ombyggnad,
2. sådant värde av en nyttjanderättshavares förbättringar som ska tas upp som intäkt i inkomstslaget näringsverksamhet för fastighetsägaren, och
3. utgifter för reparation och underhåll som inte har kunnat dras av på grund av bestämmelserna om andelshus eller om statligt räntebidrag.

58.8 Arbeten i byggnadsrörelse

Om en fastighet som inte är lagertillgång har varit föremål för byggnadsarbeten i en byggnadsrörelse som fastighetsägaren bedriver direkt eller genom ett svenskt handelsbolag, ska värdet av arbetena tas upp som intäkt i byggnadsrörelsen (27 kap. 8 § IL). Det sker således en form av uttagsbeskattnings i de fall förbättringsarbeten nedlagts på fastighet som ingår i byggnadsrörelse men inte är lagertillgång. Det uttagsbeskattade beloppet ska öka fastighetens anskaffningsvärde enligt 19 kap. 17 § IL.

58.9 Justering av anskaffningsvärdet

Om den skattskyldige eller en sådan fysisk eller juridisk person eller ett sådant svenskt handelsbolag som står den skattskyldige nära har vidtagit åtgärder för att denne ska kunna tillgodoräkna sig ett högre anskaffningsvärde än som framstår som rimligt och det kan antas att detta har gjorts för att någon av dem ska få en obehörig skatteförmån, ska anskaffningsvärdet justeras i skälig mån (19 kap. 14 a § IL).

58.10 Förvärv genom arv, gåva m.m.

Om en byggnad förvärvas genom arv, testamente, gåva, bodelning eller på liknande sätt, inträder förvärvaren i den tidigare ägarens skattemässiga situation när det gäller värdeminsk-

ningsavdrag samt utgifter för förbättrande reparationer och underhåll (19 kap. 18 § IL).

58.11 Karaktärsbyte

Om en byggnad har varit privatbostad under tidigare beskattningsår och avskattning inte skett enligt 41 kap. 6 § IL, anses avdrag för värdeminskning ha gjorts med 1,5 % av anskaffningsvärdet varje beskattningsår som byggnaden varit privatbostad (19 kap. 16 § IL).

58.12 Anslutningsavgifter och anläggningsbidrag

Anslutningsavgifter och anläggningsbidrag regleras i 18 kap. 1 § IL. För sådana avgifter och bidrag som avser en nytthet som är knuten till en fastighet och inte till ägaren personligen gäller avskrivningsreglerna för inventarier.

Gatukostnadsersättning kan i vissa fall hänföras till anläggningsbidrag (Skatteverket 2010-12-27, dnr 131 824178-10/111).

58.13 Statliga räntebidrag

De generella bestämmelserna om statliga räntebidrag för bostadsändamål finns i 29 kap. 14 § IL. Erhållet räntebidrag för bostadsändamål är skattepliktigt. För byggnadsarbeten med statliga räntebidrag gäller särskilda regler (se nästa stycke).

58.14 Byggnadsarbeten med statliga räntebidrag

Utgifter för reparation och underhåll som utförs i samband med en ombyggnad för vilken statligt räntebidrag beviljats, ska dras av omedelbart bara till den del dessa utgifter tillsammans med utgifterna för ombyggnad överstiger den i bidragshänseende godkända eller beräknade utgiften (bidragsunderlaget).

Om bidragsunderlaget ändras genom ett senare beslut, ska rätten till omedelbart avdrag bedömas på grundval av det nya beslutet.

Innebär beslutet att ytterligare belopp ska dras av omedelbart, ska underlaget för värdeminskningssavdrag minskas med detta belopp. Om värdeminskningssavdrag tidigare har gjorts på grundval av detta belopp, ska det omedelbara avdraget minskas med värdeminskningssavdragen.

Innebär beslutet att omedelbart avdrag tidigare har gjorts med för högt belopp, ska underlaget för värdeminskningsavdrag ökas med det överskjutande beloppet. Samma belopp ska tas upp som intäkt i inkomstslaget näringsverksamhet. De värdeminskningsavdrag som skulle ha gjorts tidigare år ska räknas av från intäkten.

Rättelse ska ske det beskattningsår då det nya beslutet meddelas (19 kap. 24–25 §§ IL).

58.15 Nyttjanderättshavares förbättringar

Om en nyttjanderättshavare har utgifter för ny-, till- eller ombyggnad eller annan liknande förbättring av en fastighet som han innehar med nyttjanderätt och fastighetsägaren omedelbart blir ägare till vad som utförs, ska nyttjanderättshavaren dra av dessa utgifter genom årliga värdeminskningsavdrag. Avdraget ska beräknas enligt avskrivningsplan till högst fem procent per år. För täckdiken får dock avdraget beräknas till högst tio procent per år.

Är byggnaden eller markanläggningen avsedd att användas bara ett fåtal år, får hela utgiften dras av omedelbart.

Om en nyttjanderättshavare har utgifter för att anskaffa byggnadsinventarier, markinventarier eller andra inventarier som han innehar med nyttjanderätt och fastighetsägaren omedelbart blir ägare till vad som anskaffas, ska nyttjanderättshavaren dra av dessa utgifter enligt bestämmelserna om inventarier (19 kap. 26–27 §§ IL).

58.15.1 Nyttjanderättshavares beskattning

Om en nyttjanderättshavare får ersättning av fastighetsägaren för förbättringar eller anskaffningar ska ersättningen tas upp hos nyttjanderättshavaren. Denne ska samtidigt dra av den del av anskaffningsvärdet som inte har dragits av tidigare, dock inte med högre belopp än ersättningen.

En nyttjanderättshavare ska det beskattningsår då nyttjanderätten upphör dra av den del av anskaffningsvärdet som inte har dragits av tidigare (19 kap. 28 § IL).

58.15.2 Fastighetsägarens beskattning

Värdet av ny-, till- eller ombyggnad eller annan liknande förbättring som bekostats av en nyttjanderättshavare ska tas upp som intäkt för fastighetsägaren det beskattningsår då nyttjanderättshavarens rätt till fastigheten upphör, om förbättringen

utförts under den tid som fastighetsägaren ägt fastigheten. Om fastigheten övergått till en ny ägare genom arv, gåva eller på liknande sätt ska intäkten i stället tas upp av den nye ägaren. Intäkten ska beräknas på grundval av förbättringens värde vid den tidpunkt då nyttjanderätten upphör (19 kap. 29 § IL).

58.16 Exempel på beräkning av värdeminskningssavdrag för byggnad, inventarier och markanläggning

En grafisk industri förvärvade en fastighet den 1 juli beskattningsår 1 för 300 000 kr. Lagfartskostnad erlades med 6 000 kr. Taxeringsvärdet på fastigheten var vid förvärvet 200 000 kr, varav markvärde 50 000 kr. I juli beskattningsår 15 färdigställdes en nyuppförd tillbyggnad. Bolagets räkenskapsår sammanfaller med kalenderåret. Entreprenadsumman uppgick till 2 000 000 kr exklusive moms.

Kostnaden fördelade sig enligt följande

a. schaktning för husgrunden	30 000 kr
b. pålning för husgrunden	5 000 kr
c. asfaltering och underarbete för körplan	47 000 kr
d. anläggning av gräsmattor och planteringar	5 000 kr
e. utomhusledningar för vatten och avlopp (85 % för byggnaden)	10 000 kr
f. ventilations- och luftfuktningsanläggning (användes i produktionsprocessen)	325 000 kr
g. travers	85 000 kr
h. värmepanna	30 000 kr
i. oljeeldningsaggregat	5 000 kr
j. anslutningsavgifter för vatten och avlopp	20 000 kr
k. kylvattenledningar inomhus (för produktionsprocessen)	5 000 kr
l. elledningar för den industriella driften	2 000 kr
m. elledningar för byggnadens allmänna funktioner	3 000 kr

n. skorsten för avledande gaser	300 000 kr
o. sedimentbassäng i anslutning till avloppet (utanför huskroppen)	50 000 kr
p. huskroppen i övrigt	1 078 000 kr

Till markanläggningar

c + d	<u>= 52 000 kr</u>

Till inventarier

f + g + j + k + l + n + o	<u>= 787 000 kr</u>

Till byggnaden

a + b + e + h + i + m + p	<u>= 1 161 000 kr</u>

Värdeminskingsavdragen kan för beskattningsår 15 högst beräknas enligt följande till:

För markanläggningar

Avskrivningsunderlaget utgör 52 000 kr. Anläggningen färdigställdes 1 juli varför värdeminskning endast medges för halva året. Avdraget kan beräknas till 1 300 kr ($= 0,5 \times 5 \% \times 52\,000$).

För inventarier

Räkenskapsenlig avskrivning tillämpas. 30 % av 787 000 kr = 236 100 kr.

För byggnaden

Avskrivning får i detta fall göras med 4 % årligen. Eftersom anläggningen färdigställdes 1 juli medges värdeminskingsavdrag för halva året. Avskrivningen kan då beräknas till 23 220 kr.

Sammanlagt erhålls värdeminskingsavdrag med 1 300 kr (markanläggning) + 236 100 kr (inventarier) + 23 220 kr (byggnad), dvs. 260 620 kr. Därutöver medges avdrag för avskrivning på den vid förvärvet befintliga byggnaden på ett underlag om $150\,000/200\,000 \times 306\,000 = 229\,500$ kr, dvs. med ytterligare 9 180 kr.

58.17 Schema över reglerna för värde- minskningsavdrag för närings- fastigheter, markanläggningar m.m.

Avskrivnings- objekt	Avskrivningsunderlag vid		Beräkning av	Jämkning av	Förskjutna avdrag
	<i>köp e.d.</i>	<i>gåva e.d.</i>	<i>avskrivningens storlek</i>	<i>avdrag m h t beskattningsårets längd</i>	
Byggnad ¹	Anskaffnings- utgiften	Avskrivningsplan övertas		Ja	Nej
Markanläggning ²	0	Avskrivningsplan övertas	5 el. 10 % av an- skaffningsutgiften	Ja	Nej
Mark dvs. råmark	0	0	0	-	-
Substansminskning av naturtillgång, dvs. grustäkt stenbrott etc.	Anskaffnings- utgiften (alt belopp enl. kapitalvinstreg- lerna dock högst 75 % av allmänna salu- värdet)	Avskrivnings- underlaget övertas	Avdrag motsv. minskningen av tillgången	-	Ja

1. Byggnad

Byggnadsstomme, schaktning och pålning för byggnad, ledningar för vatten, avlopp, elektrisk ström, gas osv. som är nödvändiga för byggnadens allmänna funktioner, personhissar, ändringsarbeten av mer genomgripande art t.ex. i samband med ombyggnad för annat ändamål.

2. Markanläggningar

Röjning, pålning för markanläggning, schaktning i allmänhet, stödmurar, torrläggning, rivning av byggnad, vägar, kanaler, hamninlopp och andra tillfarter, upplagsplatser, körplaner, parkeringsplatser, fotbollsplaner, tennisbanor, planteringar.

58.18 Övergångsbestämmelser

Se Handledning för beskattning av inkomst vid 2011 års taxering del 2, avsnitt 11.

58.19 Internationellt

58.19.1 Jordbruksfastighet utomlands

En jordbruksfastighet utomlands som motsvarar ett småhus på en lantbruksenhet, dvs. en bostad på en utländsk jordbruksfastighet, räknas inte som privatbostad vid den löpande beskattningen (2 kap. 9 § första stycket IL). Av samma lagrum framgår att småhus på lantbruksenhet räknas som privatbostad vid tillämpningen av reglerna om kvotering av kapitalvinst (45 kap. 33 § IL) och rätten till uppskovsbelopp (47 kap. IL).

58.19.2 Obegränsad skattskyldighet

En obegränsat skattskyldig person är skattskyldig här för all inkomst oavsett om inkomsten härrör från Sverige eller från utlandet.

58.19.2.1 Beskattning av eget boende och vid uthyrning

Näringsfastighet utomlands beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet. Vid inkomstberäkningen tillämpas samma regler som gäller för näringsfastigheter i Sverige. Som intäkt tas upp eventuella hyresinkomster. Det egna hyresfria nyttjandet ska också redovisas som intäkt eftersom detta utgör uttag av tjänst (22 kap. 4 § IL).

Andelshus

Andelshus är en särskild bostadsform där tre eller flera personer tillsammans, direkt eller genom ett handelsbolag, äger ideella andelar av ett hyreshus med skilda lägenheter åt delägarna (2 kap. 16 § IL). Delägaren beskattas enligt de regler som gäller för näringsfastigheter (14 kap. 1 § och 2 kap. 14 § IL). Detta innebär att delägaren vid inkomstbeskattningen ska redovisa sin del av fastighetens inkomster som inkomst av näringsverksamhet. Som intäkt tas upp hyror från utomstående, övriga intäkter samt egen bostadsförmån. Avdrag medges för delägarens andel av löpande driftkostnader samt för utgiftsräntor. För reparationer och underhåll finns särskilda begränsningar i avdragsrätten (19 kap. 3 § IL).

Reglerna för beskattning av andelshus är utformade så att den skattskyldige själv får välja mellan att ett underskott helt eller delvis behandlas enligt huvudregeln, dvs. utnyttjas mot framtida överskott från fastigheten eller behandlas som en kapitalförlust enligt 42 kap. 33 § IL. Enligt dessa bestämmelser har delägare i andelshus efter yrkande rätt till avdrag såsom för kapitalförlust för underskott av näringsverksamhet i vilken fastigheten ingår. Avdrag medges för den del av underskottet

som belöper på sådan bostadslägenhet som skulle ha utgjort privatbostad om den innehafts med bostadsrätt. Om den skattskyldige väljer att behandla underskottet som en kapitalförlust medges avdraget i inkomstslaget kapital med 70 % av underskottet. För underskott av kapital medges skattereduktion. Om inkomsten från en näringsfastighet är undantagen från beskattning i Sverige enligt bestämmelser i skatteavtal är ett underskott inte avdragsgillt.

Bostadsförmån

Huvudregeln är att bostadsförmån ska tas upp till ett belopp motsvarande de hyrespriser som gäller på den ort där fastigheten är belägen. Värdet ska beräknas för den tid fastigheten varit disponibel för ägaren. Beräkningen av värdet kan, i de fall ortens pris inte kan fastställas, ske antingen efter en schablonmetod som baseras på anskaffningsutgiften (se nedan vid kantrubriken Schablonmässig värdering) eller enligt Skatteverkets föreskrifter om förmån av bostad att tillämpas vid beräkning av skatteavdrag och arbetsgivaravgifter för beskattningsåret 2011 (SKVFS 2010:13).

Schablonmässig värdering

Enligt schablonmetoden tas som underlag upp anskaffningsutgiften för fastigheten respektive bostaden, uppräknad med index. 50 % av den uppräknade anskaffningsutgiften läggs till grund för beräkning av förmånsvärdet. De omräkningstal som Skatteverket beräknar kan användas vid justering till dagens penningvärde.

För åren 1914–2010 har följande omräkningstal räknats fram.

År	Omräkningstal	År	Omräkningstal	År	Omräkningstal
1914	45,50	1946	19,44	1978	3,79
1915	39,57	1947	18,88	1979	3,54
1916	35,00	1948	17,84	1980	3,11
1917	27,74	1949	17,77	1981	2,78
1918	18,88	1950	17,50	1982	2,56
1919	17,11	1951	14,97	1983	2,35
1920	16,79	1952	13,96	1984	2,17
1921	20,59	1953	13,87	1985	2,03
1922	24,73	1954	13,79	1986	1,94
1923	26,15	1955	13,42	1987	1,86
1924	26,15	1956	12,78	1988	1,76
1925	25,71	1957	12,23	1989	1,66
1926	26,61	1958	11,73	1990	1,50
1927	26,92	1959	11,64	1991	1,37
1928	26,61	1960	11,18	1992	1,34
1929	27,08	1961	10,94	1993	1,28
1930	28,09	1962	10,44	1994	1,25
1931	28,98	1963	10,13	1995	1,22
1932	29,35	1964	9,83	1996	1,22
1933	30,13	1965	9,34	1997	1,21
1934	29,93	1966	8,77	1998	1,21
1935	29,35	1967	8,43	1999	1,21
1936	28,98	1968	8,26	2000	1,19
1937	28,09	1969	8,04	2001	1,17
1938	27,58	1970	7,52	2002	1,14
1939	26,76	1971	7,00	2003	1,12
1940	23,58	1972	6,60	2004	1,12
1941	20,78	1973	6,19	2005	1,11
1942	19,44	1974	5,63	2006	1,10
1943	19,36	1975	5,13	2007	1,07
1944	19,44	1976	4,65	2008	1,04
1945	19,53	1977	4,17	2009	1,04
				2010	1,03
				2011	1,00

Förmånsvärdet beräknas till ett belopp motsvarande för helt år räknat

- 10 % av den del av 50 % av den uppräknade anskaffningsutgiften som inte överstiger 100 000 kr,
- 6 % av den del av 50 % av den uppräknade anskaffningsutgiften som överstiger 100 000 kr men inte 200 000 kr samt

- 3 % av den del av 50 % av den uppräknade anskaffningsutgiften som överstiger 200 000 kr.

Exempel

En fastighet har anskaffats år 1979 för 400 000 kr. Vid 2012 års taxering räknas en fastighet inköpt 1979 upp med omräkningstalet 3,54 vilket ger ett nuvärde på 1 416 000 kr. Av nuvärdet läggs 50 %, dvs. 708 000 kr, till grund för beräkningen av förmånsvärdet. För helt år blir förmånsvärdet enligt schablonmetoden i detta fall $(10 \% \text{ av } 100\,000 \text{ kr} + 6 \% \text{ av } 100\,000 \text{ kr} + 3 \% \text{ av } 508\,000 \text{ kr}) = 31\,240 \text{ kr}$. Antag att bostaden varit uthyrd i fyra månader för 30 000 kr. Ägaren ska då förmånsbeskattas för de återstående åtta månaderna. Förmånens värde är $8/12$ av 31 240 kr, dvs. 20 827 kr.

58.19.3 Begränsad skattskyldighet

Den som är begränsat skattskyldig beskattas endast för de inkomster som finns uppräknade i lag t.ex. IL.

58.19.3.1 Näringsfastighet

En näringsfastighet är en fastighet som inte är privatbostadsfastighet (2 kap. 14 § IL).

58.19.3.2 Beskattning av eget boende och vid uthyrning

Begränsat skattskyldig är skattskyldig för inkomst av näringsverksamhet från en fastighet i Sverige (3 kap. 18 § första stycket 3 IL). Resultatet beräknas på samma sätt som för en obegränsat skattskyldig. Som intäkt tas upp ev. hyresinkomster. Som intäkt ska även redovisas det egna hyresfria nyttjandet eftersom detta utgör uttag av tjänst (22 kap. 4 § IL). Avdrag medges för ränteutgifter och övriga kostnader för fastighetsförvaltningen.

Andelshus

Andelshus är en särskild bostadsform där tre eller flera personer tillsammans, direkt eller genom ett handelsbolag, äger ett hyreshus med skilda lägenheter åt delägarna (2 kap. 16 § IL). Delägaren beskattas enligt de regler som gäller för näringsfastigheter (14 kap. 1 § och 2 kap. 14 § IL). Detta innebär att delägaren vid inkomstbeskattningen ska redovisa sin del av fastighetens inkomster som inkomst av näringsverksamhet. Som intäkt tas upp hyror från utomstående, övriga intäkter samt egen bostadsförmån. Avdrag medges för delägarens andel av löpande driftkostnader samt för utgiftsräntor. För repa-

rationer och underhåll finns särskilda begränsningar i avdragsrätten (19 kap. 3 § IL).

Bostadsförmån

Huvudregeln är att bostadsförmån ska tas upp till ett belopp motsvarande de hyrespriser som gäller på den ort där fastigheten är belägen. Värdet ska beräknas för den tid fastigheten varit disponibel för ägaren. Beräkningen av värdet kan ske, i de fall ortens pris inte kan fastställas, enligt Skatteverkets föreskrifter om förmån av bostad att tillämpas vid beräkning av skatteavdrag och arbetsgivaravgifter för beskattningsåret 2011 (SKVFS 2010:13).

Avdrag för ränteutgifter medges för lån nedlagda i fastigheten.

59 Markanläggningar och substansminskning

59.1 Inledning

I detta avsnitt behandlas markanläggningar och substansminskning. Vidare tas upp begrepp som markinventarier. En redogörelse för särskilda bestämmelser för frukt- och bär-odlingar tas också upp.

59.2 Definition av markanläggning

Planteringar, brunnar

Med markanläggningar avses anordningar eller anläggningar som inte är byggnader eller inventarier och som är avsedda att användas i fastighetsägarens näringsverksamhet, t.ex. vägar, kanaler, hamninlopp, parkeringsplatser, fotbollsplaner och planteringar. Brunnar, källare och tunnlar räknas som markanläggningar till den del de inte räknas som byggnad. Som markanläggningar räknas också sådana arbeten som behövs för att marken ska göras plan eller fast (20 kap. 2 § IL).

Till markanläggning hänförs sådant markarbete som behövs för att marken ska göras plan eller fast, såsom röjning, schaktning, rivning av byggnad eller annat som tidigare har funnits på fastigheten, uppförande av stödmurar och torrläggning av marken. Till markanläggning hänförs också olika anordningar såsom vägar, kanaler, hamninlopp och andra tillfarter, körplaner, parkeringsplatser, fotbollsplaner och tennisbanor eller därmed jämförliga anläggningar för personal, planteringar eller dylikt, täckdike, öppet dike, invallnings- och vattenledningsföretag, mark- eller skogsväg samt, i den mån de inte vid fastighetstaxering är att hänföra till byggnad, även brunnar, källare och tunnlar eller dylikt.

Gatukostnadsersättning kan i vissa fall hänföras till markanläggning (Skatteverket 2010-12-27, dnr 131 824178-10/111).

Kajanläggning i betong och stål, stående på pålar i vattnet och med landförbindelse genom anslutningsarmar har ansetts utgöra byggnad, inte markanläggning (RÅ 1980 ref. 1:13).

59.3 Reparation och underhåll

Utgifter för reparation och underhåll av en markanläggning får dras av omedelbart.

59.4 Avdrag för anskaffning av markanläggning

59.4.1 Värdeminskningssavdrag

Utgifter för att anskaffa en markanläggning ska dras av genom årliga värdeminskningssavdrag. Värdeminskningssavdragen ska beräknas enligt avskrivningsplan till högst tio procent per år av anskaffningsvärdet för täckdiken och skogsvägar och till högst fem procent per år av anskaffningsvärdet för andra markanläggningar. Beräkningen ska göras från den tidpunkt då anläggningen färdigställs. Räkenskapsårets längd ska även beaktas (20 kap. 5 § IL).

Värdeminskningssavdrag ska inte erhållas för tid efter avyttringen av fastigheten. Denna tidpunkt inträffar när köpekontraktet undertecknas (Skatteverket 2009-11-27, dnr 131 805753-09/111).

Anläggning på allmän mark

Avdrag för utgifter för väg, rondell, påfart etc. på allmän mark som fastighetsägare bekostar medges enligt bestämmelserna för markanläggningar (Skatteverket 2008-09-30, dnr 131 519499-08/111).

Avdrag ska göras bara för utgifter för markanläggningar som anskaffas under tid då den skattskyldige är ägare till fastigheten. Motsvarande gäller om ett svenskt handelsbolag är ägare till fastigheten (20 kap. 6 § IL).

När en fastighet övergår till en ny ägare genom köp, byte eller på liknande sätt, ska överlåtaren dra av den del av anskaffningsvärdet för markanläggningen som inte har dragits av tidigare. Detta gäller också när den näringsverksamhet som bedrivs på fastigheten läggs ned och fastighetens markanläggningar därför saknar värde för fastighetens ägare (20 kap. 7 § IL).

Förvärvat fastighet med markanläggning

En köpare av en fastighet, på vilken den förra ägaren anlagt en markanläggning, får inget avskrivningsunderlag. Om däremot fastigheten övergått till ny ägare genom arv, gåva etc. övertar den nye ägaren avskrivningsplanen.

**Näringsbidrag,
ersättningsfond
m.m.**

Har näringsbidrag, ersättningsfond eller dylikt tagits i anspråk för anskaffning av en markanläggning, ska anskaffningsvärdet bestämmas till utgiften för markanläggningen efter avdrag för bidraget eller ianspråktagandet av fonden (20 kap. 13 § IL).

59.4.2 Omedelbart avdrag

Om en anläggning är avsedd att användas bara ett fåtal år, får hela utgiften dras av omedelbart (20 kap. 8 § IL).

Markanläggning (asfaltering) av relativt permanent beskaffenhet har, då den varit avsedd att användas endast en kortare tid, bedömts som tillfällig anläggning. Avdrag har därför medgivits för hela kostnaden i form av omedelbart avdrag (RÅ 1980 ref. 1:78).

**59.5 Nyttjanderättshavares
anskaffningar**

I 19 kap. 26–29 §§ IL finns bestämmelserna om nyttjanderättshavares anskaffning av markanläggningar. Om en nyttjanderättshavare anlägger en markanläggning som fastighetsägaren omedelbart blir ägare till gäller samma avskrivningsregler som för fastighetsägaren när denne själv anlägger markanläggningar.

59.6 Anskaffningsvärdet

I anskaffningsvärdet för en markanläggning ska inte utgifter för markinventarier räknas in. Vad som avses med markinventarier framgår av avsnitt 59.7 nedan.

Avskrivningsunderlaget är hela anskaffningsvärdet för markanläggningen.

**59.6.1 Markanläggning som anskaffats av den
skattskyldige**

Anskaffningsvärdet för en markanläggning är den skattskyldiges utgifter för att anskaffa eller förbättra anläggningen.

Som anskaffningsvärde räknas också sådant värde av nyttjanderättshavares förbättringsutgifter som tas upp som intäkt för fastighetsägaren

59.6.2 Arv, gåva m.m.

Om en fastighet förvärvas genom arv, testamente, gåva, bodelning eller på liknande sätt, inträder förvärvaren i den tidigare ägarens skattemässiga situation när det gäller värdeminsk-

ningsavdrag på markanläggningar samt utgifter för sådana förbättrande reparationer och underhåll som avses i 26 kap. 2 § IL (20 kap. 12 § IL).

59.6.3 Karaktärsbyte

Om den fastighet som markanläggningen hör till varit privatbostadsfastighet under tidigare beskattningsår och avskattning inte skett anses avdrag för värdeminskning ha gjorts varje beskattningsår som fastigheten varit privatbostadsfastighet (20 kap. 14 § IL).

59.7 Markinventarier

59.7.1 Vad som hänförs till markinventarier

Som markinventarier räknas en markanläggning eller del av markanläggning som är avsedd att tillsammans med inventarier användas i den näringsverksamhet som bedrivs på fastigheten (20 kap. 15 § IL). Exempel på markinventarier är

- stängsel och annan jämförlig avspärrningsanordning, t.ex. grindar, bommar, räcken och färister,
- vissa utomhus belägna gödselbrunnar, urinbrunnar eller liknande anordningar, om de är avsedda att användas tillsammans med andra maskiner eller driftinventarier, dagbrunnar med därtill hörande kulvertar,
- bevattningsanläggningar i jord,
- reningsanordningar och andra anläggningar för vattenvård,
- näringsberoende utomhusledning, t.ex. el-, vatten- och avloppsledningar (processledningar),
- fundament,
- industrispår,
- traversbanor.

För markinventarier gäller vad som sägs om inventarier i avskrivningshänseende.

59.7.2 Ledningar

Om en ledning för vatten, avlopp, elektrisk ström, gas eller liknande är avsedd för både den näringsverksamhet som bedrivs på fastigheten och en byggnads allmänna användning, ska anskaffningsvärdet fördelas mellan markinventarier och

byggnad i förhållande till den omfattning i vilken ledningen tillgodoser verksamheten respektive byggnadens allmänna användning (20 kap. 16 § IL).

En ledning hänförs i sin helhet till markinventarier, om anskaffningsvärdet till minst tre fjärdedelar kan anses avse näringsverksamheten. Om anskaffningsvärdet till minst tre fjärdedelar kan anses avse byggnadens allmänna användning, räknas ledningen i sin helhet till byggnaden (20 kap. 16 § IL).

59.8 Frukt- och bärodlingar

Utgifter för inköp och plantering av träd och buskar för frukt eller bärodling får dras av antingen under anskaffningsåret eller genom årliga värdeminskningssavdrag (20 kap. 17 § IL).

Värdeminskningssavdrag ska beräknas enligt avskrivningsplan efter en viss procentsats per år på frukt- eller bärodlingens anskaffningsvärde. Procentsatsen ska bestämmas med hänsyn till den tid odlingen anses kunna utnyttjas. Beräkningen ska göras från den tidpunkt då odlingen färdigställs (20 kap. 18 § IL).

59.9 Avdrag för substansminskning

59.9.1 Föresättningar för avdrag

Avdrag får göras för substansminskning vid utvinning av naturtillgångar på en fastighet som är kapitaltillgång (20 kap. 20 § IL). Sådant avdrag medges således inte för fastighet som är lagertillgång.

I fråga om rätten till avdrag för substansminskning anses, trots bestämmelsen i 1 kap. 5 § fastighetstaxeringslagen (1979:1152), en fastighetsägare som har upplåtit nyttjanderätt till täktmark mot engångsersättning som ägare till täktmarken även efter upplåtelsen (20 kap. 20 § IL).

59.9.2 Inträdd substansminskning

Vid substansminskning på grund av utvinning av en naturtillgång får avdrag göras med högst ett belopp som, tillsammans med de avdrag som har gjorts tidigare beskattningsår, motsvarar den del av anskaffningsvärdet för hela tillgången som belöper sig på utvinningen före beskattningsårets utgång (20 kap. 21 § IL).

59.9.3 Framtida substansminskning

Om en fastighetsägare genom ett skriftligt avtal har upplåtit rätt till utvinning av naturtillgångar och har fått betalt för framtida utvinning, ska avdrag göras för belopp som sätts av i räkenskaperna för framtida substansminskning. Högst den del av anskaffningsvärdet för hela naturtillgången får dras av som kan anses avse den återstående utvinning som fastighetsägaren har fått betalt för. Avdraget ska återföras det följande beskattningsåret, varefter ny avsättning får ske om förutsättningar härför föreligger (20 kap. 22 § IL).

59.9.4 Avdrag för substansminskning av naturtillgångar

Avdrag för substansminskning av naturtillgångar medges enligt bestämmelserna i 20 kap. 20–28 §§ IL.

Värdeminskningssavdrag ska inte erhållas för tid efter avyttringen av fastigheten. Denna tidpunkt inträffar när köpekontraktet undertecknas (Skatteverket 2009-11-27, dnr 131 805753-09/111).

Högsta avdrag

För ett visst beskattningsår medges avdrag med högst ett belopp som motsvarar den del av anskaffningsvärdet för hela tillgången som belöper på de uttag som totalt har gjorts intill beskattningsårets utgång, minskat med de avdrag som har gjorts under tidigare beskattningsår. Det innebär att avdrag inte får ske i snabbare takt än de faktiska uttagen. Däremot får avdrag för faktiska uttag förskjutas till ett senare år om de inte har utnyttjats ett visst år.

Exempel

En grustäkt som omfattar 10 000 m³ anskaffas för 200 000 kr. År 1–4 utvinns 4 000 m³. Avdrag år 1–4 görs med 70 000 kr. Utvinningen år 5 uppgår till 1 000 m³.

Avdrag för år 5 beräknas på följande sätt. Totalt uttag intill beskattningsårets utgång 5 000 m³ (50 %). Tidigare gjorda avdrag 70 000 kr. Högsta avdrag år 5 blir 100 000 kr - 70 000 kr = 30 000 kr.

Anskaffningsvärde Huvudregel

Beräkning av anskaffningsvärde görs med utgångspunkt i vad den skattskyldige faktiskt har betalat för tillgången. Har fastigheten förvärvats på annat sätt än genom köp, byte eller liknande sätt utgår man från den faktiska utgiften vid det närmast föregående onerösa fångnet (köpet, bytet etc.).

Se även Värdeminskningsavdrag i samband med fastighetsreglering och klyvning (Skatteverket 2011-11-15, dnr 131 368322-11/111) respektive (Skatteverket 2011-11-15, dnr 131 368325-11/111).

**Alternativregel
Kapitalvinst-
beräkning**

Om den skattskyldige begär det ska som utgångspunkt för att beräkna anskaffningsvärdet användas det belopp som han enligt kapitalvinstreglerna skulle ha fått avdrag med om han vid den tidpunkt då utvinningen började hade sålt täktmarken till allmänna saluvärdet. Beräkningen enligt alternativregeln får dock inte leda till att den del av anskaffningsvärdet som hänförs till förvärvet tas upp till högre belopp än vad som motsvarar 75 % av täktmarkens allmänna saluvärde vid den tidpunkt utvinningen påbörjades (20 kap. 25 § IL).

För huvud- och alternativreglerna gäller vidare att om tillstånd enligt lag krävs för att utvinna tillgången, beräknas anskaffningsvärdet endast för det område som omfattas av tillståndet (20 kap. 26 § IL).

**Olika möjligheter
finns**

Tillämpningen av kapitalvinstreglerna medför att den skattskyldige kan komma att stå inför olika alternativ när han ska beräkna anskaffningsvärdet. Har täkten åsatts ett eget taxeringsvärde sker beräkningen på samma sätt som vid avyttring av en vanlig fastighet. Den skattskyldige kan, om han begär det, utgå från den större enhet i vilken täkten tidigare har ingått och använda sig av delavyttringsreglerna i 45 kap. 19–23 §§ IL.

**Delavyttrings-
reglerna**

Delavyttringsreglerna innebär i korthet följande. Enligt en metod (metod 1 = huvudregel) grundas vinstberäkningen på förhållandena på den avyttrade fastighetsdelen. I det här sammanhanget rör det sig därför om den täkt för vilken ett anskaffningsvärde ska beräknas. Enligt en annan metod (metod 2 = alternativregel 1) görs först en beräkning av vilka avdrag (= omkostnadsbeloppet) som den skattskyldige skulle ha kunnat få om han hade avyttrat hela fastigheten. Därefter fördelas omkostnadsbeloppet på täktområdet och den resterande delen av fastigheten med hänsyn till värderationen vid exploaterings början.

I förarbetena till lagstiftningen (prop. 1980/81:104) har departementschefen uttalat sig om efter vilken grund omkostnadsbeloppet ska kunna fördelas dels i den allmänna motiveringen s. 36, dels i specialmotiveringen, s. 50, och därvid anført i huvudsak:

Värderingen kan utan tvivel leda till svårigheter i vissa fall. Svårigheterna ska dock inte överdrivas. I anslutning till att

exploateringen börjar ska täktområdet, som jag tidigare nämnt, brytas ut till en självständig taxeringsenhet och alltså åsättas ett eget taxeringsvärde. Av skäl som jag kommer att utveckla närmare i specialmotiveringen vill jag visserligen inte förorda att taxeringsvärdena obligatoriskt läggs till grund för fördelningen av omkostnadsbeloppet, men i de allra flesta fall bör dock de vid fastighetstaxeringen åsatta värdena kunna tjäna till ledning för fördelningen. Som framhållits i promemorian behöver beräkningen av avskrivningsunderlaget göras bara en gång, nämligen när utvinningen påbörjas. Detta gäller även om täktområdet vid denna tidpunkt fortfarande är taxerat som jordbruksfastighet. Den omtaxering till annan fastighet som därefter sker ska alltså inte leda till någon ändring i avskrivningsunderlaget. Det kan dock inträffa att någon särtaxering av täktmarken inte har hunnit ske när exploateringen påbörjas och avdragsfrågan första gången ska prövas. Det kan inte heller uteslutas att den utredning som har gjorts vid projekteringen ibland kan ge ett säkrare underlag och leda till ett riktigare resultat än en fördelning som grundas på taxeringsvärdena. Av dessa skäl har jag inte velat förorda att taxeringsvärdena obligatoriskt ska läggas till grund för fördelningen.

Exploateringskostnader

Till anskaffningsvärdet får också läggas exploateringskostnader under förutsättning att de inte har dragits av i den löpande driften eller beaktats vid beräkning av anskaffningsvärdet enligt alternativregeln. Har de uppkommit före exploateringsens början men inte dragits av i den löpande driften eller inte beaktats vid nämnda beräkning enligt alternativregeln får de läggas till anskaffningsvärdet. Detta gäller vid alternativregeln även om 75-procentsgränsen därigenom skulle överskridas. Tillägg får ske även för sådana exploateringskostnader som uppkommit efter det att exploateringen har påbörjats.

Återställningskostnader, reserveringar

Återställningskostnader enligt naturvårdslagen får läggas till anskaffningsvärdet. Har en reservering för framtida utgifter avseende återställningar av marken gjorts i räkenskaperna får dock inte den framtida kostnaden för återställningsarbeten som motsvarar den tidigare reserveringen räknas in i anskaffningsvärdet. I rättsfallet RÅ 1975 ref. 82 har Högsta förvaltningsdomstolen bekräftat den principiella avdragsrätten för avsättning som gjorts i räkenskaperna för framtida återställningskostnader.

Ny ägare genom benefikt fång

Övergår en fastighet till en ny ägare genom arv, bodelning, gåva eller annat benefikt fång sedan utvinning av en naturtillgång har påbörjats får den nye ägaren tillgodoräkna sig

endast de avdrag för substansminskning på fastigheten som skulle ha tillkommit den tidigare ägaren, om denne alltså hade ägt fastigheten (20 kap. 28 § IL).

Fastighetsägare betraktas som ägare trots nyttjanderättsupplåtelse

I bestämmelserna i 1 kap. 5 § FTL anges att som ägare ska anses nyttjanderättshavare till täktmark som avses i 2 kap. 4 § FTL, om nyttjanderätten har förvärvats mot engångsersättning. I en uttrycklig bestämmelse (20 kap. 20 § IL) anges att en fastighetsägare, som har upplåtit nyttjanderätt mot engångsersättning, betraktas som ägare till marken även efter det att upplåtelsen har skett.

Avdrag för förskottsersättning

En skattskyldig som har fått förskott för upplåten rätt till utvinning får göra avdrag för belopp som han avsätter i räkenskaperna för framtida substansminskning. Avsättningen ska redovisas i balansräkningen vilket förutsätter att han avslutar sin löpande bokföring med årsbokslut. Skriftligt avtal om utvinningen ska ha upprättats. Vid taxeringen för ett visst beskattningsår medges avdrag med högst ett belopp, som motsvarar den del av anskaffningsvärdet för hela naturtillgången, som kan anses belöpa på den framtida utvinning, för vilken förskottsbetalning har erhållits. Avdraget ska återföras till beskattning påföljande beskattningsår (20 kap. 22 § IL).

Exempel

En grustäkt som omfattar 10 000 m³ har ett anskaffningsvärde på 200 000 kr. För en upplåten rätt till utvinning på 5 000 m³ erhåller en person 120 000 kr.

För beskattningsåret får avsättning göras med 100 000 kr motsvarande hälften av anskaffningsvärdet för grustäkten. Hade förskottet i stället uppgått till 80 000 kr begränsas avdraget till detta belopp.

Närstående personer – ej avdrag

Avdrag för förskottsersättning medges inte om upplåtelseavtalet har ingåtts mellan personer som är närstående till varandra (20 kap. 23 § IL).

Äldre övergångsbestämmelser

Se Handledning för beskattning av inkomst vid 2011 års taxering del 2, avsnitt 12.

Schema över reglerna för värdeminskningssavdrag

I avsnitt 58, Fastigheter och byggnader, redovisas ett schema över reglerna för värdeminskningssavdrag för näringsfastigheter, markanläggningar och substansminskning.

60 Återföring av värdeminskingsavdrag

60.1 Inledning

Bestämmelserna om att gjorda värdeminskingsavdrag m.m. ska återföras om näringsfastigheter och näringsbostadsrätter avyttras eller blir privatbostadsfastigheter respektive privatbostadsrätter finns i 26 kap. IL. Vidare finns en bestämmelse om skattemässig kontinuitet när en näringsbostadsrätt förvärvas genom arv, testamente, gåva, bodelning eller på liknande sätt och den behåller sin karaktär av näringsbostadsrätt.

60.2 Allmänt

En näringsfastighet är antingen lagertillgång eller kapitaltillgång. Redovisningsmässigt användes begreppen omsättnings- respektive anläggningstillgång. Begreppen är dock inte synonyma. Detta gäller framför allt i fråga om fastigheter och finansiella instrument. Försäljning av lagertillgång är alltid intäkt av näringsverksamhet för såväl fysiska som juridiska personer.

Fysisk person Dödsbo

Avyttring av näringsfastighet som är kapitaltillgång i verksamheten beräknas enligt kapitalvinstreglerna och redovisas av fysisk person och dödsbo i inkomstslaget kapital. Samtidigt ska återföring göras i inkomstslaget näringsverksamhet av värdeminskingsavdrag m.m. och avdrag för reparation och underhåll.

Juridisk person

Även för juridiska personer beskattas avyttringen med vissa inskränkningar enligt samma kapitalvinstregler som gäller för fysiska personer men redovisningen görs i inkomstslaget näringsverksamhet.

Handelsbolags avyttring av fastigheter, vilka alltid ingår i näringsverksamhet eftersom handelsbolaget är en juridisk person, beskattas liksom handelsbolagens övriga inkomster hos delägarna.

Varför återföring?

För näringsfastigheter medges under innehavstiden värdeminskingsavdrag för fastighets anskaffningsutgift samt för kostnad avseende ny-, till- eller ombyggnad. För reparations- och under-

hållskostnader medges direktavdrag. Dessutom erhålls skogsavdrag och avdrag för substansminskning för vissa fastigheter.

För fastigheter som tidigare beskattades enligt konventionell metod i inkomstslaget annan fastighet eller i något av inkomstslagen jordbruk eller rörelse medgavs ovannämnda avdrag före den 1 januari 1991 i respektive inkomstslag.

Vinst vid avyttring av fastighet som inte är lagertillgång beskattas hos fysisk person och dödsbo i inkomstslaget kapital. Skattesatsen är lägre i inkomstslaget kapital än i näringsverksamhet och också jämfört med skatteuttaget i det tidigare systemet. Vid en avyttring av fastighet efter 1 januari 1991 skulle den värdeökning som uppkommer genom t.ex. förbättrande reparationer beskattas efter en lägre skattesats än den som gällde när kostnaden drogs av. Bestämmelserna om återföring av förbättrande reparationer har tillkommit i syfte att neutralisera denna effekt och för att förhindra skatteplanering. Återföring görs även då juridisk person avyttrar näringsfastighet som inte är lagertillgång. I omkostnadsbeloppet ingår således alla kostnader för ny-, till- och ombyggnad samt förbättrande reparationer under avyttringsåret och de fem föregående beskattningsåren. De blir därigenom avdragna i sin helhet vid en kapitalvinstberäkning. Den del av dessa kostnader som redan dragits av i näringsverksamheten måste därför återföras i detta inkomstslag i balanserande syfte.

Hur går återföring till?

Återföring innebär att vissa avdrag som medgivits under innehavstiden tas upp till beskattning i inkomstslaget näringsverksamhet (återläggs). Vilka avdrag som avses, se nästa avsnitt.

När ska återföring göras?

Återföring kan bli aktuell i två situationer

1. Vid avyttring av näringsfastighet som inte är lagertillgång.
2. När fastighet ändrar karaktär från näringsfastighet till privatbostadsfastighet.

Fiktiva värdeminskningsavdrag

När en fastighet som tidigare varit privatbostad genom karaktärsbyte övergår till att bli näringsfastighet ska värdeminskningsavdrag anses ha gjorts under den tid den varit privatbostad (19 kap. 16 § IL). Detsamma gäller markanläggning (20 kap. 14 § IL) samt byggnads- eller markinventarier (18 kap. 10 § IL) på sådan fastighet.

Detta är en skattemässig justering som görs för att reducera det återstående avdragsutrymmet. Eftersom dessa fiktiva avdrag inte är faktiskt gjorda (medgivna) i verksamheten omfattas de ej heller av återföringsreglerna.

Delavyttring

Vid delavyttring görs återföring för de avdrag som belöper på den avyttrade fastighetsdelen. Någon proportionering med användning av försäljningspriset och värdet av fastigheten får alltså inte göras.

60.3 Kapitaltillgångar

60.3.1 Fastigheter

Vid avyttring av en näringsfastighet ska följande avdrag återföras.

1. värdeminskningsavdrag på byggnader och markanläggningar,
2. skogsavdrag,
3. avdrag för substansminskning,
4. avdrag för sådana avskrivningar av byggnader och markanläggningar som gjorts i samband med att en ersättningsfond eller liknande fond har tagits i anspråk, och
5. avdrag som avser beskattningsåret och de fem föregående beskattningsåren för utgifter för förbättrande reparationer och underhåll av byggnader och markanläggningar.

Reparationer och underhåll anses som förbättrande till den del fastigheten på grund av åtgärderna är i bättre skick vid avyttringen än vid ingången av det femte beskattningsåret före beskattningsåret eller, om fastigheten förvärvats senare genom köp, byte eller på liknande sätt, vid förvärvet (26 kap. 2 § IL).

Återföring av skogsavdrag

Avdragsutrymmet har utnyttjats i första hand för den fastighet eller fastighetsdel där avverkning har skett. Vid avyttring ska skogsavdrag inte återföras med ett högre belopp än det avdragsutrymme som hänför sig till fastigheten eller fastighetsdelen.

Se vidare Återföring av skogsavdrag (Skatteverket 2007-06-13, dnr 131 265526-07/111).

Avdragen som anges ovan ska inte återföras till den del de avser tiden före år 1952 (26 kap. 3 § IL).

Förbättrande reparation och underhåll

För reparations- och underhållskostnad har direktavdrag medgivits. Sådan kostnad som dragits av under beskattningsåret och under de fem föregående åren ska återföras i den mån kostnaden har medfört att fastighetens skick förbättrats. Samma belopp får, tillsammans med hela kostnaden för ny-, till- eller ombyggnad, öka omkostnadsbeloppet vid kapitalvinstberäkningen. Det ska noteras, att för dessa återförda reparations- och underhållskost-

nader gäller inte 5 000 kr-gränsen för avdrag vid kapitalvinstberäkningen (26 kap. 2 § och 45 kap. 13 § IL).

60.3.2 Begränsning vid värdenedgång

Om ersättningen för den avyttrade fastigheten understiger omkostnadsbeloppet vid kapitalvinstberäkningen, ska det belopp som ska återföras enligt 1–4 i föregående avsnitt minskas med skillnaden mellan omkostnadsbeloppet och ersättningen.

Avser en del av ersättningen mark- eller byggnadsinventarier, ska den delen inte räknas med i ersättningen.

Med avyttring likställs sådan överföring av mark m.m. som avses i 45 kap. 5 § IL samt sådan allframtidsupplåtelse som avses i 45 kap. 7 § IL, om den innebär upplåtelse av mark, byggnad eller markanläggning.

Om fastigheten sålts med förlust ska endast avdrag för förbättrande reparationer och underhåll återföras med fullt belopp. Övriga medgivna avdrag ska inte återföras till den del vederlaget understiger omkostnadsbeloppet vid vinstberäkningen. Vid beräkning av förlustens storlek ska eventuella inventarier avräknas från vederlaget. Omkostnadsbeloppet får inte minskas med uppskovsbelopp eller med värdeminskningsavdrag som på grund av förlust inte ska tas upp som inkomst.

Den del av värdeminskningsavdrag m.m. som inte ska återföras ska i stället minska omkostnadsbeloppet vid vinstberäkningen. I avsnitt 60.6 finns ett exempel på hur återföring och vinstberäkning ska göras vid värdenedgång.

Näringsfastighet blir privatbostadsfastighet

En näringsfastighet eller del av näringsfastighet kan ändra karaktär och bli privatbostadsfastighet dels i samma ägares hand, dels hos ny ägare vid benefika överlåtelse. Vid sådant förhållande ska avskattning ske.

I vilka fall görs avskattning?

Avskattning ska göras när

- Näringsfastighet eller del av näringsfastighet övergår till privatbostadsfastighet utan att ägandeförhållandet förändras.
- Näringsfastighet eller del av näringsfastighet som är kapitaltillgång övergår till ny ägare genom benefik transaktion och egendomen blir eller kan antas komma att bli privatbostadsfastighet i den nye ägarens hand.
- Näringsfastighet eller del av näringsfastighet som är lagertillgång övergår till ny ägare genom arv, testamente eller

bodelning med anledning av makes död och egendomen blir eller kan antas komma att bli privatbostadsfastighet i den nye ägarens hand (26 kap. 13 § IL).

Vad innebär avskattning?

Avskattning innebär att tidigare medgivna avdrag för värdeminskning m.m. tas upp till beskattning i inkomstslaget näringsverksamhet (återförs) på samma sätt och i samma omfattning som när fastigheten avyttras.

Framtida vinstberäkning

Återföring görs i dessa fall utan att kapitalvinst samtidigt beräknas. När privatbostadsfastigheten i en framtid avyttras får de belopp som återförts vid avskattningen öka omkostnadsbeloppet på samma sätt och i samma omfattning som när vinstberäkning och återläggning görs vid ett och samma tillfälle.

Avskrivning med ersättningsfond

Har den avyttrade fastigheten varit föremål för avskrivning mot ersättningsfond (31 kap. IL) när den förvärvades, ska avskrivet belopp fördelas och dels beaktas vid återföringen i näringsverksamhet, dels reducera omkostnadsbeloppet vid kapitalvinstbeskattningen i inkomstslaget kapital.

Ersättningsfonderna behandlas i avsnitt 66. Reglerna innebär följande vid avyttringen av den ursprungliga fastigheten och av den fastighet för vilken ersättningsfonden togs i anspråk vid förvärvet.

Har byggnad eller mark i näringsverksamhet avyttrats under sådana tvångsliknande former som är en förutsättning för att avsättning till ersättningsfond ska få göras enligt 31 kap. 4–6 §§ IL, kan den skattskyldige välja att redovisa ersättningen i näringsverksamheten i stället för i inkomstslaget kapital. Avdrag, beräknat enligt kapitalvinstreglerna, medges då i näringsverksamheten. Kapitalvinsten blir på detta sätt intäkt i näringsverksamheten och berättigar till avsättning till ersättningsfond. Eftersom det samtidigt är fråga om att en näringsfastighet avyttrats, ska återföring ske enligt vanliga regler. Även dessa återlagda belopp berättigar i sådana fall till avsättning till ersättningsfond (31 kap. 7 § IL).

Sammanfattningsvis medges avdrag för avsättning till ersättningsfond med belopp som motsvarar kapitalvinsten och återförda belopp. Det erhållna vederlaget kan på så sätt obeskattat återinvesteras i en ersättningsfastighet.

När ersättningsfastigheten anskaffas kommer ersättningsfonden att tas i anspråk genom att den nya fastighetens anskaffningsvärde skrivs ned. När ersättningsfastigheten säljs ska avskrivningen mot ersättningsfonden beaktas. Den del av ersättningsfonden som motsvarar återförda värdeminskningsavdrag m.m.

samt förbättrande reparationer och underhåll ska återföras till beskattning i näringsverksamheten (26 kap. 2 och 4 §§ IL). Resten av ersättningsfonden, motsvarande reavinsten på ursprungsfastigheten, ska reducera omkostnadsbeloppet vid kapitalvinstberäkningen i inkomstslaget kapital (45 kap. 17 § IL).

Bostadsrätter

Reglerna om återföring innebär för bostadsrätternas del att vissa belopp ska återföras till beskattning i inkomstslaget näringsverksamhet när bostadsrätt som ingår i näringsverksamhet avyttras. De belopp som ska återföras motsvarar avdrag för förbättrande reparationer och underhåll som medgivits under avyttringsåret och de fem närmast föregående beskattningsåren.

Reparationer och underhåll anses förbättrande i den mån de medfört att bostadsrätten befann sig i bättre skick vid avyttringen än vid ingången av femte året före avyttringsåret eller vid förvärvet om detta skedde senare.

Återföring ska förutom vid avyttring ske även när bostadsrätten övergår till ny ägare genom arv, testamente, bodelning eller gåva om den i och med äganderättsövergången kan antas bli privatbostad samt när bostadsrätt som är lagertillgång övergår till annan genom arv, testamente eller bodelning med anledning av makes död. Detsamma gäller om bostadsrätten utan äganderättsförändring övergår till att bli privatbostad.

Vad som återförs som intäkt av näringsverksamhet får enligt vanliga regler inräknas i omkostnadsbeloppet och alltså dras av vid kapitalvinstberäkningen. Detta gäller både när återföringen skett till följd av avyttring och när den skett i samband med karaktärsförändring.

60.4 Lagertillgångar

Om näringsfastighet eller näringsbostadsrätt är lagertillgångar gäller följande.

Vid avyttring av en näringsfastighet ska värdeminskningssavdragen samt avdragen för reparationer och underhåll återföras om de gjorts vid beskattningen men inte i räkenskaperna.

Bestämmelserna om återföring av värdeminskningssavdrag m.m. tillämpas också när en näringsfastighet eller näringsbostadsrätt övergår till en ny ägare genom arv, testamente eller bodelning med anledning av makes död, om den blir privatbostadsfastighet respektive privatbostadsrätt i och med övergången.

60.5 Skattemässig kontinuitet vid arv, gåva m.m. av näringsbostadsrätter

Om en näringsbostadsrätt förvärvas genom arv, testamente, gåva, bodelning eller på liknande sätt och den behåller sin karaktär av näringsbostadsrätt, inträder förvärvaren i den tidigare ägarens skattemässiga situation när det gäller utgifter för förbättrande reparationer och underhåll.

60.6 Beräkning av vinst eller förlust

I inkomstslaget kapital ska 90 % av kapitalvinsten på en näringsfastighet tas upp (45 kap. 33 § IL). Vid förlust är 63 % avdragsgill. Detta gäller för fysiska personer och dödsbon. För juridiska personer utom dödsbon, där redovisning sker i näringsverksamheten, är hela vinsten skattepliktig respektive hela förlusten avdragsgill.

Till skillnad från vad som gäller för privatbostadsfastigheter, dras för näringsfastigheter kostnaderna för reparation och underhåll av vid den löpande inkomstbeskattningen. Dessa kostnader är därför i princip inte avdragsgilla vid kapitalvinstbeskattningen utom beträffande vissa kostnader för vilka omedelbart avdrag inte får göras därför att de täcks av statliga lån eller avsett andelshus vilket behandlas nedan. I den mån sådana kostnader återförs till beskattning i näringsverksamheten på grund av återläggningsreglerna får de dock inräknas i omkostnadsbeloppet (45 kap. 13 §).

Vidare ska kostnader för ny-, till- eller ombyggnad för näringsfastigheter läggas upp på avskrivningsplan. De är avdragsgilla vid den löpande inkomstbeskattningen i form av värdeminskningssavdrag. Eftersom medgivna värdeminskningssavdrag ska återföras som intäkt i näringsverksamheten i samband med avyttring, är kostnaderna för ny-, till- och ombyggnad avdragsgilla vid kapitalvinstberäkningen (jfr 45 kap. 11 §).

Beträffande förbättringskostnader som lagts upp på avskrivningsplan – och som alltså avser näringsfastigheter – finns inga motsvarigheter till de belopps- och tidsgränser som gäller för avdragsrätt för förbättringskostnader beträffande privatbostadsfastigheter

Värdenedgång

Har fastigheten verkligen nedgått i värde, ska i motsvarande mån återföring inte göras av värdeminskningssavdrag m.m. I stället ska omkostnadsbeloppet minskas med de belopp som på grund av det nu sagda inte ska återföras (26 kap. 5 § IL och 45 kap. 16 § IL).

Exempel

Kapitalberäkning av omkostnadsbelopp samt återläggning vid värdenedgång (huvudregeln)

Förutsättningar

D köpte en näringsfastighet 1990 för 1 000 000 kr. Lagfartskostnad: 15 000 kr. Fastigheten såldes 2011 för 1 240 000 kr. Mäklararvode: 60 000 kr.

Avdrag under innehavstiden

Förbättrande reparation och underhåll	250 000
Värdeminskning på byggnad	10 000

<i>Tidigare medgivet uppskov</i>	300 000

Beräkning av omkostnadsbelopp

Försäljningspris	1 240 000

*Omkostnadsbelopp**

Ingångsvärde (anskaffningspris 1 000 000		
+ omkostnad för köpet 15 000)	1 015 000	
Förbättrande reparationer och underhåll	<u>250 000</u>	
	1 265 000	- 1 265 000
		- 25 000

		Kapitalvinst	Återföring
<i>Försäljningsintäkt</i>			
Försäljningspris 1 240 000			
– mäklararvode 60 000		1 180 000	
<i>Omkostnadsbelopp</i>			
Ingångsvärde	+1 015 000		
Förbättrande reparationer	+ 250 000		250 000
Uppskovsbelopp	- 300 000		
Värdeminskningsavdrag	-10 000		0
	= 955 000	= 955 000	
		225 000	250 000

* När denna beräkning görs ska inte uppskovsbelopp eller värdeminskningsavdrag beaktas.

Vid denna beräkning understiger försäljningspriset omkostnadsbeloppet med 25 000 kr. Detta belopp ska, i den mån det ryms inom de gjorda värdeminskningsavdragen, minska omkostnadsbeloppet vid vinstberäkningen. Eftersom värdeminskningsavdragen inte var större än 10 000 kr, ska i detta fall det beloppet dras från omkostnadsbeloppet. Motsvarande belopp (10 000) ska minska de värdeminskningsavdrag som ska återläggas.

Återläggning av 250 000 kr i näringsverksamhet innebär att kostnaderna behandlas som en ombyggnadskostnad. De värdeminskningsavdrag som inte återförs reducerar i stället omkostnadsbeloppet med 10 000 kr.

Exempel på kapitalvinstberäkning då avskrivning gjorts mot ersättningsfond

Avyttring av ursprungsfastighet

Förutsättningar

Näringsfastighet nr 1 förvärvades 1980 för 2 000 000 kr.
Ersättning vid expropriation i januari 1991: 2 800 000 kr.

Nedlagda kostnader

Lagfart 1980	30 000 kr
Ombyggnad 1982	200 000 kr
Tillbyggnad 1983	300 000 kr

Förbättrande reparationer	
1984	80 000 kr
1986	50 000 kr
1990	70 000 kr

Värdeminskning m.m.

Värdeminskningsavdrag	
1980–1990	300 000 kr
Ianspråktagen investeringsreserv 1982	100 000 kr

Kapitalvinstberäkning

Kapitalvinst	Återföring		
Ersättning vid avyttring		2 800 000	
Omkostnadsbelopp			
Ingångsvärde (anskaffningspris + lagfart)	2 030 000		
Ombyggnad 1982	+ 200 000		
Tillbyggnad 1983	+ 300 000		
Förbättrande reparationer			
1984	0*		
1986	+ 50 000		+ 50 000

* Kostnaden räknas inte då den lades ned mer än fem år före avyttringen.

1718 Återföring av värdeminskningsavdrag, *Avsnitt 60*

Kapitalvinst	Återföring		
1990	+ 70 000		+ 70 000
Värdeminskning 1980–1990			+ 300 000
Ianspråkstagen investeringsreserv			+ 100 000
	= 2 650 000	- 2 650 000	
		150 000	520 000

Avsättning till ersättningsfond får göras i inkomstslaget näringsverksamhet. Till ersättningsfond avsätts för kapitalvinsten 150 000 kr och till ersättningsfond för byggnads- och markanläggningar avsätts 520 000 kr, sammanlagt 670 000 kr.

Avyttring av ersättningsfastighet

Förutsättningar

Näringsfastighet nr 2 förvärvades 1991 för 4 000 000 kr. När fastigheten förvärvas tas ersättningsfonderna i anspråk med 670 000 kr, varav 520 000 kr avskrivs mot byggnader. Fastigheten säljs i juli 2011 för 4 800 000 kr.

Nedlagda kostnader

1991	Lagfart	60 000 kr
1991	Ombyggnad	100 000 kr
1997	Förbättrande reparationer	150 000 kr
2006	”	75 000 kr
2011	Mäklrarvode	240 000 kr

Värdeminskningsavdrag

1991–2010	113 000 kr

Omkostnadsbeloppet ska reduceras med den del av ersättningsfonden som motsvarar beräknad kapitalvinst för ursprungsfastigheten, dvs. med 150 000 kr.

Vid beräkning av belopp som ska återföras ska den del av ersättningsfonden som motsvarar beräknad återföring vid avyttring av ursprungsfastigheten, dvs. 520 000 kr, läggas till.

På detta sätt beskattas slutligen hela ersättningsfonden, 670 000 kr (150 000 + 520 000).

Försäljningspris	4 800 000		
Mäklrarvode	240 000	4 560 000	
<i>Omkostnadsbelopp/ återläggning</i>			
Förvärv m.m.	4 060 000		
Ombyggnad	100 000		
Reparation	75 000		75 000
Ers.fond kap.	- 150 000		
Ers. fond byggn.			520 000
V-m avdrag			113 000
	= 4 085 000	4 085 000	
		475 000	708 000
Skattepliktig kapitalvinst 90 %		427 500	

Andelshus

För ägare av andelshus finns begränsningar i avdragsrätten under innehavet för reparationer och underhåll (19 kap. 3 § IL). Vid vinstberäkning enligt grundregeln får omkostnadsbeloppet ökas med den del av utgifterna för vilken avdrag inte medgivits tidigare (45 kap. 14 § IL).

Bidrag och lån

När statliga lån eller bidrag utgått för reparation eller underhåll får kostnaderna inte dras av direkt (19 kap. 24–25 §§ IL). I den mån det inte är bidrag som utgått föreligger i stället avdragsrätt vid vinstberäkningen (45 kap. 14 § IL).

Ersättning för inventarier

Om försäljningspriset inkluderar ersättning för s.k. fasta inventarier, dvs. byggnadstillbehör eller industritillbehör eller markinventarier (ledningar, stängsel, industrispår etc.), som i avskrivningshänseende behandlas som inventarier, ska denna ersättning inte tas med vid beräkning av kapitalvinst. I sådant fall får i omkostnadsbeloppet inte inräknas utgift som hänför sig till sådana tillgångar (45 kap. 10 § IL).

Exempel

C säljer sin näringsfastighet i juli 2011 för 6 000 000 kr. Byggnaden på fastigheten användes huvudsakligen som bostad. C köpte fastigheten 1978 för 3 000 000 kr. Han har haft följande utgifter och avdrag för fastigheten.

1720 Återföring av värdeminskingsavdrag, **Avsnitt 60**

Nedlagda kostnader

1978	Lagfart	30 000 kr
1979	Ombyggnad	200 000 kr
1981	Förbättrande reparationer	300 000 kr
1990	”	50 000 kr
2006	”	4 000 kr
2011	Mäklrarvode	300 000 kr

Värdeminskning

1978	36 000 kr
1979–1990: 38 500/år	462 000 kr
1991–2010	250 250 kr

Kapitalvinstberäkning enligt huvudregeln + återläggning

Försäljningsintäkt			
Försäljningspris 6 000 000			
Mäklrarvode - 300 000		5 700 000	
Omkostnadsbelopp			
Ingångsvärde (anskaffnings- pris 3 000 000 + lagfart 30 000)	3 030 000		
Ombyggnad 1979	+ 200 000		
Förbättrande reparationer			
1981			0*
1990			0*
2006	+4000		+ 4000
Värdeminskning 1978–2010			748 250
	= 3 234 000	- 3 234 000	
		2 466 000	752 250

Kapitalvinsten blir 2 466 000 kr, varav 90 % eller 2 219 400 kr är skattepliktig del. 752 250 kr ska tas upp till beskattning i näringsverksamhet.

* Kostnaden räknas inte då den är äldre än fem år vid avyttringen.

61 Jord- och skogsbruk

61.1 Inledning

Jord- och skogsbruk förutsätter som regel innehav av en lantbruksenhet, dvs. en näringsfastighet som består av brukningsmark, vilket i sin tur medför att näringsverksamhet per automatik anses vara bedriven.

Lantbruksenhet

Enligt 4 kap. 5 § FTL kan en lantbruksenhet bestå av ägoslagen åkermark, betesmark, produktiv skogsmark och skogligt impediment. Vidare kan ingå ekonomibyggnad och småhus med tillhörande tomtmark (mangårdsbyggnad). I regel ska dessutom övrig mark ingå i lantbruksenhet. De olika byggnadstyperna och ägoslagen definieras i 2 kap. 2 och 4 §§ FTL.

I jord- och skogsbruksbranschen kan förekomma olika företeelser som normalt inte återfinns inom andra näringsverksamheter såsom delavyttringar, allframtidsupplåtelser, naturskydd, betalningsplan med kontantredovisning, skogsavdrag och substansminskning av naturtillgångar.

För jord- och skogsbruk gäller samma redovisnings- och skatteregler som för övrig näringsverksamhet. I vissa fall finns det dock särskilda regler i synnerhet vad avser skogsbruk. De särregler som berör beskattningen av skogsverksamhet är de mest omfattande och har därmed kommit att utgöra en särpräglad del av beskattningsrätten.

61.2 Jordbruk

61.2.1 Inledning

En mangårdsbyggnad på en lantbruksenhet klassificeras normalt som en privatbostad. Skatterättsligt delas då fastigheten upp i en privatbostadsfastighet och en näringsfastighet. Innehav av näringsfastighet räknas alltid som näringsverksamhet. Utgifter som avser privatbostadsfastigheten är inte avdragsgilla i näringsverksamheten. I vissa fall måste en fördelning ske av utgifter som är gemensamma för mangårdsbyggnaden och näringsverksamheten.

Enligt en undantagsregel beskattas inte uttag av bränsle från lantbruksenhet för uppvärmning av privatbostad som är belägen på samma fastighet. Däremot är värdet av uttag av skogsprodukter som använts för byggnadsåtgärder på privatbostad skattepliktigt i näringsverksamheten.

När det gäller lagervärdering av djur i jordbruk finns särskilda föreskrifter som utges av Skatteverket.

61.2.1.1 Vem ska beskattas för jord- och skogsbruk?

Både ägare och brukare

I första hand ska ägaren till fastigheten beskattas för inkomst av fastigheten, även om ägaren inte själv har brukat den. Inte bara ägaren ska beskattas för inkomst av fastigheten utan även brukare (arrendator). En fastighet, som klassificerats som lantbruksenhet, kan således beskattas samtidigt hos både ägaren och arrendatorn (RÅ 1969 Fi 369 och RÅ 1972 Fi 1323 samt RÅ 1987 ref. 11).

Angående begreppet ”innehav av näringsfastigheter” i 13 kap. 1 § tredje stycket IL, se Skatteverket 2007-11-07, dnr 131 663003-07/111.

Mangårdsbyggnaden

Även om bostadsbyggnad på jordbruk i fastighetstaxeringshänseende ingår i lantbruksenhet, gäller inte detta normalt vid beräkningen av inkomst av jord- och skogsbruk i inkomstslaget näringsverksamhet. Bostadsbyggnad på jordbruk, som används av ägaren eller denne närstående för permanent- eller fritidsboende, s.k. privatbostad, ingår inte i inkomstslaget näringsverksamhet. Bostadsbyggnaden med tillhörande mark hänförs i stället till inkomstslaget kapital. Detta medför dels att något värde av fri bostad inte ska redovisas i näringsverksamheten, dels att avdrag inte får göras för reparations- eller andra kostnader för sådan privatbostad. Andra bostadsbyggnader, som bebos av arrendator eller anställd personal eller som är uthyrda, utgör däremot för ägaren näringsbyggnader och ska redovisas i inkomstslaget näringsverksamhet. Något värde av fri bostad ska inte heller redovisas av arrendator som bebor mangårdsbyggnaden eftersom denna inte ingår i näringsverksamheten. Arrendatorn får med anledning härav inte avdrag för den del av arrendet som avser bostadsbyggnaden (RÅ 1993 ref. 63).

Större och äldre mangårdsbyggnad

En mangårdsbyggnad med tillhörande tomtmark på lantbruksenhet kan, på begäran av ägaren, beskattas som näringsfastighet. Småhusets storlek måste uppgå till minst 400 kvadratmeter och ha nybyggnadsår före år 1930. Med storlek avses detsamma som i 8 kap. 3 § FTL (2 kap. 9 § tredje stycket IL). De

generella reglerna som finns i skattelagstiftningen beträffande näringsfastighet tillämpas då på fastigheten. Avdrag erhålls därvid för bl.a. kostnader för reparation och underhåll av mangårdsbyggnaden. I dessa fall ska värde av fri bostad tas upp som inkomst. Värdet bestäms till ortens pris och utgångspunkten för värdet bör vara kallhyra. Vidare blir t.ex. försäkringsersättning för skada på mangårdsbyggnaden skattepliktig.

Ägaren av mangårdsbyggnaden måste själv årligen ta ställning till om mangårdsbyggnaden ska beskattas som näringsfastighet eller privatbostadsfastighet.

Vid s.k. karaktärsbyte från näringsfastighet till privatbostadsfastighet kan återföring av värdeminskningsavdrag m.m. komma i fråga (26 kap. 8 § IL).

61.2.1.2 Avgränsning näringsverksamhet (jord- och skogsbruk) – andra inkomstslag

Beträffande försäljning av lantbruksenhet (näringsfastighet) se avsnitten 31 och 61.3.6.

61.2.1.3 Räakenskaper

Förenklat årsbokslut

Alla enskilda näringsidkare ska upprätta ett årsbokslut med resultat- och balansräkning. Företag som har en nettoomsättning (försäljning) på normalt högst 3 miljoner kr, och som inte är skyldiga att upprätta årsredovisning, får tillämpa reglerna för s.k. förenklat årsbokslut (BFNAR 2006:1 och BFNAR 2009:2).

61.2.2 Intäkter

61.2.2.1 Allmänt

Växande gröda

Till inkomst av näringsverksamhet hör avyttring av produkter av alla slag. Ett särskilt slag av inkomst är avyttring av växande gröda. Säljs växande gröda tillsammans med fastigheten är likviden inte alltid skattepliktig inkomst av näringsverksamhet utan utgör då en del av ersättningen för fastigheten och följer beskattningsreglerna för denna. Försäljning av växande gröda utan samband med fastigheten är däremot skattepliktig inkomst av näringsverksamhet.

Försäljning av fastighet

Vid avyttring av näringsfastighet som är kapitaltillgång, och som ägs av en fysisk person eller ett dödsbo, sker beskattning i två inkomstslag, kapital (fastighetsavyttringen) och näringsverksamhet (återföring av värdeminskningsavdrag på byggnad, skogsavdrag m.m.). Det kan påpekas att den del av försälj-

ningssumman som avser markanläggningar beskattas enligt kapitalvinstreglerna. Se avsnitt 61.3.6, Inkomst av kapital.

Jakt och fiske

Jakt och fiske på egen eller arrenderad mark utgör normalt inte näringsverksamhet (RÅ 1978 1:75). Inkomster genom jakt och fiske, som jordbrukaren själv bedriver, ska dock tas upp som inkomst av näringsverksamhet om jakt och fiske utgör en i samband med jord- eller skogsbruk kommersiellt bedriven verksamhet. Det saknar betydelse om fastigheten innehas med ägande- eller nyttjanderätt. Ersättningar för upplåtelse av jakt- och fiskerätt ska tas upp som inkomst.

Grus m.m.

Ersättning för försäljning av grus, lera, matjord, torv och dylikt utgör skattepliktig inkomst. Om man samtidigt säljer marken, exempelvis genom att en grustäkt styckas av och säljs, är ersättningen normalt inkomst av kapital. Sådan försäljning ska behandlas som delförsäljning av fastighet enligt kapitalvinstreglerna.

Arrende, nyttjanderätt

Engångsersättning för upplåtelse av nyttjanderätt eller servitutsrätt till jordbruk är skattepliktig inkomst av näringsverksamhet om upplåtelsen avser begränsad tid. Avser upplåtelsen obegränsad tid är det fråga om ersättning för sådan allframtidsupplåtelse som likställs med försäljning av fastighet. I så fall ska kapitalvinstreglerna för fastighet tillämpas. Se avsnitt 61.3.6.4, Allframtidsupplåtelse.

Periodisering av engångsbelopp

En ägare till en lantbruksfastighet avsåg att utarrendera mark till ett kraftbolag för uppförande och drift av ett vindkraftverk. Arrendetiden uppgick till 25 år. Avgiften kunde antingen utgå årligen eller omvandlas till ett engångsbelopp gällande hela arrendetiden. Skatterättsnämnden inhämtade ett yttrande från BFN. BFN:s uppfattning var att engångsbeloppet skulle periodiseras och intäktsredovisas linjärt under avtalets löptid. Skatterättsnämnden beslutade att en periodisering av engångsbeloppet över arrendeavtalets löptid ska godtas vid inkomstbeskattningen. Skatteverket yrkade hos Högsta förvaltningsdomstolen att förhandsbeskedet skulle ändras och att ersättningen skulle beskattas omedelbart. Domstolen gjorde samma bedömning som Skatterättsnämnden och fastställde förhandsbeskedet (RÅ 2002 ref. 84).

Arrende av skogsfastighet

En ägare till skogsfastigheter arrenderade ut dessa till ett av honom helägt aktiebolag. I målen prövades om de arrendavgifter som bolaget erlagt överstigit arrendets marknadsvärde. Kammarrätten ansåg att skäl inte förelåg att frångå det marknadsmässigt genomsnittsarrende som länsrätten beräknat

till 230 000 kr per år. Det belopp som översteg 230 000 kr beskattades som en löneförmån (KRNJ 2002-03-13, mål nr 1232–1237-00).

Överlåtelse av arrenderätt m.m.

Ersättning för överlåtelse av arrenderätt utgör som regel inkomst av näringsverksamhet.

En arrenderätt som förvärvats från någon annan behandlas vid beskattningen som inventarium, 18 kap. 1 § andra stycket IL. Ersättningen för en förvärvad arrenderätt beskattas därför enligt samma principer som inventarier.

Medlemsinlåning till producentföreningar

Enligt 13 kap. 7 § IL är en medlemsfordran på t.ex. jord- och skogsbrukets producentföreningar en tillgång i näringsverksamheten om medlemskapet i föreningen betingas av näringsverksamheten.

Andelar i producentföreningar

Som tillgångar i näringsverksamhet räknas andelar i kooperativa föreningar förutsatt att innehavet av andelarna betingas av näringsverksamheten. Det finns inga uttalanden som begränsar regeln till att enbart avse producentkooperativa föreningar. Andelar i en konsumentkooperativ förening kan således också utgöra näringstillgång. Även fordringar på grund av avyttring av sådana andelar ingår i näringsverksamheten (13 kap. 7 § IL).

Efterlikvid och återbäring

Efterlikvider och återbäringar från jordbrukets ekonomiska föreningar brukar inte betalas ut kontant. Pengarna står i stället inne hos föreningen och betalas ut först när lantbrukaren upphör med sin verksamhet. Inkomstbeskattning ska emellertid ske för det år som efterlikviden respektive återbäringen hänför sig till oavsett när den betalas ut (bokföringsmässig redovisning). Normalt hänför sig efterlikviden/återbäring till det år då medlemmen tillgodoförts beloppet hos föreningen.

Efterlikvid och återbäring är skattepliktig endast om inköpet eller försäljningen, som efterlikviden eller återbäringen hänför sig till, varit avdragsgill utgift respektive skattepliktig inkomst.

Insatsemission

Ekonomiska föreningar kan överföra fritt eget kapital till medlemsinsatser genom s.k. insatsemission (10 kap. 2 a § EFL). Av prop. 1996/97:163, s. 26–27, framgår bl.a. att en insatsemission innebär att ett belopp tillgodoförs medlemmens insatskapital. Beloppet behandlas som den insats medlemmen enligt stadgarna varit skyldig att delta med i föreningen. Det fria egna kapitalet tillförs medlemmen genom beslut om insatsemission men binds samtidigt i föreningen till den tidpunkt då medlemmen har rätt att få ut sin insats (4 kap. 3 § EFL).

Enskilda näringsidkare som upprättar förenklat årsbokslut ska, vid en insatsemission, inte öka det bokförda värdet på andelen i föreningen. Upplysning ska dock lämnas i bokslutet om tillgodofört belopp (punkterna 6.42 och 8.1).

När en medlem har avgått har han rätt att sex månader efter avgången få ut sina inbetalda eller genom insatsemission tillgodoförda medlemsinsatser (4 kap. 1 § EFL). Medlem avgår antingen under ett räkenskapsår eller vid utgången av detta. Avgång under räkenskapsår sker t.ex. då någon inträder i medlemmens ställe efter att ha förvärvat andelen. Avgång vid utgången av räkenskapsår sker t.ex. då medlem säger upp sig till utträde eller utesluts (3 kap. 5 § EFL). Förarbetena till lagstiftningen om insatsemissioner utgår ifrån att medlemmen inte ska beskattas för dessa medel förrän de "betalas ut". Detta har klargjorts i prop. 2003/04:22 genom en bestämmelse i 42 kap. 21 a § IL. Skattemässigt är det dock inte fråga om någon transaktion som kan jämföras med utbetalning från ett konto, utan om avyttring av andel i en ekonomisk förening.

Avyttring av sådan andel ska redovisas enligt bestämmelser för kapitalvinster och kapitalförluster i 44 kap. IL. Kapitalvinster ska tas upp som intäkt det beskattningsår då tillgången avyttras. Kapitalförluster ska dock inte dras av som kostnad förrän det beskattningsår då förlusten är definitiv (44 kap. 26 § IL).

Eftersom medlemmen inte haft någon anskaffningsutgift för det emitterade kapitalet blir det belopp som betalas ut i sin helhet skattepliktig intäkt.

En medlem som avgår ur en ekonomisk förening anses ha avytttrat andelen (44 kap. 5 § IL). Om en medlem avgår ur en förening den 31 december år 1 och den genom insatsemission tillgodoförda medlemsinsatsen betalas ut år 2 ska kapitalvinsten tas upp den 31 december år 1, dvs. då andelen anses vara avyttrad. Utbetalningsdagen i sig har ingen egen betydelse.

Om andelen i den kooperativa föreningen betingas av näringsverksamheten, vilket vanligtvis är fallet, beskattas vinsten som inkomst av näringsverksamhet (13 kap. 7 § IL).

Utdelning från samfällighet

Utdelning från samfällighet, som avses i 6 kap. 6 § andra stycket IL, tas upp till beskattning i den näringsverksamhet i vilken delägarfastigheten ingår.

Fastighetens andel av samfällighetens intäkter och kostnader behöver inte tas upp om intäkterna med mindre än 600 kr över-

	stiger de utgifter som omedelbart ska dras av som kostnad (15 kap. 10 § IL).
Gåva av produkter m.m.	Vid gåva av produkter, djur, inventarier etc., räknas marknadsvärdet av det bortgivna som skattepliktig inkomst av näringsverksamhet för givaren. Detta gäller dock endast om inkomsten vid en försäljning av motsvarande egendom skulle ha varit skattepliktig. Säljer gåvomottagaren egendomen i sin tur utgör vad som erhålls skattepliktig inkomst för honom om fråga är om löpande försäljning i inkomstslaget näringsverksamhet. Jfr rättsfallen RÅ 1965 Fi 238, RÅ 1966 Fi 1201, RÅ 1973 ref. 77 (RRK R 1973 1:60) och RÅ 1974 ref. 2 (RRK R 1974 1:26).
A-skattsedel	Det finns två skatteformer för preliminär skatt, F-skatt och A-skatt. Arbetstagarens/betalningsmottagarens skattsedel avgör om en arbetsgivare/utbetalare ska göra skatteavdrag och betala arbetsgivaravgifter/särskild löneskatt. Detta innebär att en näringsidkare i vissa situationer kan ha A-skattsedel trots att inkomsten ska redovisas som inkomst av näringsverksamhet. Skatteavdrag kan då ha skett av utbetalaren som även har erlagt arbetsgivaravgifter. I dessa fall ska i inkomstdeklarationen lämnas uppgift om inkomster för vilka uppdragsgivare betalar arbetsgivaravgifter eller särskild löneskatt.
Körslor m.m.	Det kan gälla t.ex. ersättningar för körslor med häst eller jordbrukstraktor.
Avgångsvederlag	Statligt avgångsvederlag till jordbrukare som upphört med jordbruket är normalt skattepliktigt som inkomst av näringsverksamhet. Vederlaget är dock inte skattepliktigt, när det utgår till jordbrukare som fått särskilt övergångsbidrag av statsmedel till sitt jordbruk eller varit berättigad att få sådant bidrag, om han inte upphört med jordbruket (29 kap. 15 § IL).
Stödrätter	Innehav av stödrätter är bl.a. en förutsättning för att kunna få gårdsstöd. En sådan rätt är inte knuten till marken eller fastigheten utan till jordbrukaren. Det är fri handel med stödrätter. Dessa kan köpas, säljas, hyras eller hyras ut.
Inga särskilda skatteregler	Enligt gällande rätt behandlas EU-stöd och nationellt stöd till jordbruket vid beskattningen som näringsbidrag. Näringsbidrag beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet enligt de speciella regler som gäller för näringsbidrag enligt 29 kap. IL.

**Stödrättigheter
– immateriella
rättigheter
– skattemässigt**

Av 18 kap. 1 § IL framgår att som inventarier behandlas också koncessioner, patent, licenser, varumärken, hyresrätter, goodwill och liknande rättigheter som förvärvats från någon annan. Lagtexten anger som förutsättning för att bestämmelsen ska tillämpas att rättigheten har förvärvats från någon annan. Genom att stödrättigheter erhålls genom tilldelning bör de anses ha förvärvats från någon annan. Anskaffningsutgiften är 0 kr för stödrättigheter som erhålls genom tilldelning.

Mjölkkvoter har i ett förhandsbesked 1996-01-29 jämförts med inventarier, dvs. rätten kan ses som en med patenträtt likartad tidsbegränsad rättighet eller som en rättighet av goodwills natur (jfr RÅ 1975 ref. 9).

Skatteverkets uppfattning är att stödrättigheter ska behandlas på samma sätt som gäller för mjölkkvoter, dvs. stödrättigheter ska behandlas som en immateriell rättighet.

Immateriella rättigheter behandlas som inventarier. Tillgången ska då ingå i näringsverksamheten (13 kap. 7 § IL).

För inventarier finns avskrivningsregler i 18 kap. IL. Utgifter för att anskaffa inventarier dras av genom årliga värde-minskningsavdrag antingen enligt räkenskapsenlig avskrivning eller enligt restvärdesavskrivning.

Om en stödrättighet avyttras redovisas detta på samma sätt som försäljning av ett inventarium.

**Bidrag som
betalas ut på
innehav av
stödrättighet**

Alla inkomster som avgränsats till inkomstslaget näringsverksamhet enligt 13 kap. IL ska redovisas som inkomst av näringsverksamhet.

Till inkomstslaget näringsverksamhet räknas inkomster och utgifter på grund av näringsverksamheten (13 kap. 1 § IL).

Jordbruksstödet behandlas som näringsbidrag. Bidrag betalas ut på innehav av stödrättigheter om vissa villkor är uppfyllda. Det är fråga om normalt påräkneliga årliga intäkter i jordbruksföretaget.

Näringsbidrag redovisas på sätt anges nedan vid kantrubriken ”Redovisning av statliga stöd sker enligt BFN R5, RR 28, BFNAR 2006:1, BFNAR 2009:2 eller BFNAR 2008:1”.

**Samtliga bidrag
erhålls inte via
stödrätter**

Samtliga bidrag till jordbruket betalas inte ut via stödrätter. Länsstyrelserna och Jordbruksverket administrerar stöden till jordbruket. Stöden finansieras av EU och/eller Sverige och ska vid beskattningen behandlas som näringsbidrag (29 kap. 2 § IL).

Kontrolluppgift

Kontrolluppgift ska enligt 7 kap. 2 och 3 §§ LSK lämnas för enskilda näringsidkare av den som utbetalt stöd eller efterskänkt belopp som avses i 29 kap. IL (näringsbidrag). Den kontrolluppgift som lämnas i januari avser det belopp som kontant betalats ut under föregående kalenderår. Kontrolluppgift ska inte lämnas för utbetalningar till juridiska personer (frånsett dödsbon).

De skattemässiga reglerna för näringsbidrag anges i avsnitt 64.

**Redovisning av
statliga stöd sker
enligt BFN R5, RR
28, BFNAR
2006:1, BFNAR
2009:2 eller
BFNAR 2008:1**

God redovisningssed för offentliga stöd skiljer sig något åt beroende på vilket regelverk ett företag tillämpar för sin redovisning.

I Bokföringsnämndens (BFN) allmänna råd BFNAR 2009:2, för Enskilda näringsidkare med förenklat årsbokslut, finns regler för intäktsredovisning av offentliga stöd i punkt 7.2. Ett företag ska redovisa offentliga stöd som en intäkt när

- a. ett beslut har fattats eller en överenskommelse träffats och det finns dokumentation som visar inkomstens storlek, eller – i annat fall –
- b. medlen kan disponeras eller företaget på något annat sätt kan förfoga över inkomsten.

Om det är uppenbart att inkomsten avser mer än ett år ska intäkten fördelas på de år den avser. På motsvarande vis får inkomsten redovisas som intäkt det år den avser om a) eller b) inträffar innan det förenklade årsbokslutet enligt lag ska ha upprättats och det är uppenbart att inkomsten hänför sig till det året. Stöd som hänför sig till förvärv av en tillgång ska minska tillgångens anskaffningsvärde.

I BFN:s allmänna råd BFNAR 2008:1, Årsredovisning i mindre aktiebolag, finns regler i punkterna 6.26–6.29 om när och hur offentliga stöd ska redovisas. Stödet ska intäktsredovisas om beslutet har fattats senast på balansdagen. Stöd som uppenbart hänför sig till ett räkenskapsår får redovisas som intäkt det räkenskapsåret även om beslut har fattats efter balansdagen men innan årsredovisningen avges. Stöd som avser att täcka kostnader ska redovisas som intäkt samma räkenskapsår som det år kostnaderna avser. Avser stödet att täcka uppkomna förluster ska hela stödet redovisas som intäkt under räkenskapsåret. När en tillgång finansieras helt eller delvis med stöd ska det minska tillgångens anskaffningsvärde (punkt 9.11).

Enligt BFN R 5, Redovisning av statliga stöd, ska intäktsredovisning av stöd ske på så sätt att intäkten ställs mot den kostnad stödet avser att täcka. Har stöd som ska intäktsföras beviljats men inte utbetalats ska det redovisas som en fordran i balansräkningen. Avser stödet att täcka redan gjorda förluster ska det intäktsredovisas i sin helhet. Stöd som avser förvärv av en tillgång ska reducera tillgångens anskaffningsvärde.

Av Redovisningsrådets rekommendation RR 28 Statliga stöd framgår att statliga bidrag inte ska redovisas i balans- och resultaträkningen förrän det föreligger rimlig säkerhet att företaget kommer att uppfylla de villkor som är förknippade med bidragen och att bidragen kommer att erhållas. Bidragen ska periodiseras systematiskt på samma sätt och över samma perioder som de kostnader bidragen är avsedda att kompensera för. Bidrag som lämnas som ersättning för kostnader som företaget redan haft eller i syfte att ge företaget omedelbart stöd utan att vara förbundet med framtida kostnader ska redovisas för den period företaget erhåller en fordran. Bidrag relaterade till tillgångar ska redovisas i balansräkningen antingen genom att bidraget tas upp som en förutbetalad intäkt eller reducerar tillgångens redovisade värde.

Skatteverkets anser att god redovisningssed ska tillämpas som huvudregel för att bestämma beskattningstidpunkten av näringsbidrag. I det fall god redovisningssed innebär, att bidraget och de däremot svarande utgifterna hänförs till olika beskattningsår, finns det i 29 kap. 5 och 8 §§ inkomstskattelagen (IL) skattemässiga särregler som medger en matchning mellan bidraget och utgifterna. När det gäller bidrag relaterade till tillgångar får den redovisningsmetod som finns i RR 28, att redovisa bidraget som en förutbetalad intäkt, inte läggas till grund för beskattningen. En sådan redovisning är inte förenlig med 29 kap. 6–7 §§ IL (Skatteverket 2009-03-13, dnr 131 222641-09/111).

De flesta stöd betalas ut i efterhand. Efter det att t.ex. en odlingssäsong avslutats eller en maskin anskaffats sker en slutredovisning. Slutredovisningen ska godkännas innan stödet betalas ut. Det är normalt inte något problem att hänföra stöd till sitt ändamål t.ex. bidrag för odling av spannmål eller en maskininvestering.

Den skattemässiga behandlingen av ett näringsbidrag bestäms av det ändamål för vilket bidraget utgår, dvs. de skattemässiga reglerna överensstämmer med redovisningsreglerna. Detta framgår av specialmotiveringen i prop. 1982/83:94, s. 71.

Skatteverket anser att näringsbidrag ska, i sådana fall då avsikt och användning skiljer sig åt, skattemässigt behandlas i enlighet med avsikten med bidraget och inte efter vad det i verkligheten har använts för. Ett bidrag som är avsett att täcka utgifterna för flera ändamål ska fördelas utifrån storleken på de olika utgifterna. En fördelning ska också ske i det fall en del av bidraget avser en utgift och en del av bidraget avser ett framtida inkomstbortfall eller avveckling av en tillgång (Skatteverket 2009-11-25, dnr 131 805752-09/111).

Näringsbidrag

Med näringsbidrag avses stöd utan återbetalningsskyldighet som lämnas till en näringsidkare för näringsverksamheten av staten, Europeiska gemenskaperna, landsting, kommuner, juridiska personer som avses i 7 kap. 16, 17 och 20 § IL och allmänningssskogar enligt lagen (1952:167) om allmänningsskogar i Norrland och Dalarna (29 kap. 2 § IL).

Ett näringsbidrag ska tas upp om det inte används för en utgift som inte får dras av vare sig omedelbart eller i form av värdeminskingsavdrag (29 kap. 4 § IL).

Om ett näringsbidrag används för att anskaffa en tillgång som ska dras av genom värdeminskingsavdrag ska tillgångens anskaffningsvärde minskas med bidraget. Ett näringsbidrag ska tas upp till beskattning om det används för en utgift som ska dras av omedelbart.

En s.k. odlingspremie från Davidsonska fonden till en lantbrukare betraktades inte som näringsbidrag, RÅ 1994 ref. 90. Fonden ingick inte bland de rättssubjekt som uppräknades som bidragslämnare i reglerna om näringsbidrag. Det förelåg inte något anställningsförhållande eller uppdragsförhållande mellan fonden och lantbrukaren utan bidragen hade utgått rent benefikt. Bidragens syfte var att ge stöd och uppmuntran åt jordbrukare som gör insatser i form av jordbruksförbättringar. Bidragen ansågs därför inte skattepliktiga.

Se vidare avsnitt 64, Näringsbidrag m.m.

Överlåtelse av näringsfastighet

När näringsfastighet överläts behandlas ersättningen för de flesta övriga tillgångar, som ingår i verksamheten, enligt samma bestämmelser som om tillgångarna sålts utan samband med överlåtelse av fastigheten som sådan.

Mjölkkvoter

Mjölkkvoter ingår i inkomstslaget näringsverksamhet och betraktas som anläggningstillgångar då de är avsedda att stadigvarande brukas eller innehas i näringsverksamheten. Alla

mjölkproducenter måste ha mjölkkvot för att få leverera mjölk till ett mejeri. Handeln med mjölkkvoter är fri.

Vad gäller värdeminskningssavdrag och beskattning vid en avyttring ska dessa behandlas som en sådan tillgång som avses i 18 kap. 1 § IL, dvs. en tillgång som beskattas enligt samma principer som inventarier. Detta oavsett om den har förvärvats från nationella reserven eller i samband med förvärv av produktionsenhet.

Kammarrätten i Jönköping har i en dom 2003-11-03, mål nr 2244-01, då mjölkkvoten ingick i köpeskillingen för fastigheten, ansett att marknadsvärdet för mjölkkvoten ska beskattas som inkomst av näringsverksamhet.

**Utställnings-
premier**

Erhållna premier i samband med utställning av djur, som tillhör driften, utgör skattepliktig inkomst av näringsverksamhet.

Betäckning

Ersättning för naturlig insemination (t.ex. galt- eller tjurbetäckning) utgör också skattepliktig inkomst av näringsverksamhet.

61.2.2.2 Uttagsbeskattning

Uttag

Inte enbart ersättning för försålda produkter etc. utgör skattepliktig inkomst. Som inkomst ska även redovisas vad ägaren eller brukaren tagit ut från näringsverksamheten för sin eller sin familjs personliga del. En konsekvens av den skattemässiga uppdelningen av lantbruksenheten i privatbostadsfastighet och näringsfastighet är att utgifter för fastigheten till viss del kan vara driftkostnader och till viss del privata levnadskostnader. De senare ska återföras till beskattning om de blivit kostnadsförda i jordbruket.

En form av uttagsbeskattning sker när en jordbrukare för privat bruk använder en bil som utgör tillgång i verksamheten. Jordbrukaren ska enligt 22 kap. 7 § IL uttagsbeskattas. Värdet beräknas enligt bestämmelserna om bilförmån i 61 kap. 5–11 §§ IL.

**Uttag av varor
och produkter**

Bestämmelserna om uttagsbeskattning finns i 22 kap. IL. Om en jordbrukare tar ut varor, produkter, eller i mer än ringa omfattning tjänst, från jordbruket ska han ta upp värdet av det uttagna som skattepliktig inkomst, under förutsättning att han skulle ha beskattats för inkomsten om han i stället hade sålt det som han har tagit ut.

Se avsnitt 70.2, Vad som avses med uttag.

Eget behov	Hit räknas alltså i första hand uttag av varor och andra tillgångar från fastigheten för jordbrukarens och hans familjs behov. Hit räknas också uttagna inventarier eller tjänster, uttagna tillgångar avsedda som gåvor till släktingar, vänner, välgörande ändamål etc., eller som betalning vid byte av varor eller tjänster. Användning av skogsprodukter för ny-, till- eller ombyggnad eller för reparation eller underhåll av byggnader, som ingår i näringsverksamheten, räknas inte som skattepliktig inkomst om uttagen används inom samma näringsverksamhet.
Gåvor o.d.	Uttag från en näringsverksamhet för användning inom en annan utlöser däremot uttagsbeskattning. I den andra näringsverksamheten ska det uttagsbeskattade värdet av använda skogsprodukter inräknas i avskrivningsunderlaget för byggnader vid nybyggnation eller dras av som reparationskostnad. Anskaffningsutgiften i den andra verksamheten är marknadsvärdet, dvs. det uttagsbeskattade värdet (22 kap. 8 § IL).
Ny-, till- eller ombyggnad	Vidare ska uttag av skogsprodukter som används för byggnadsåtgärder på en privatbostad uttagsbeskattas.
Reparation	Huvudregeln är att värdet av uttagna produkter, varor eller andra förmåner, ska behandlas som om de avyttras mot en ersättning som motsvarar marknadsvärdet (22 kap. 7 § IL).
Värdering av uttag	Vad som avses med marknadsvärde vid uttag av tillgångar och tjänster från den egna näringsverksamheten anges i 61 kap. 2 § tredje stycket IL.
Marknadsvärde	Marknadsvärdet är i fråga om tillgångar eller tjänster från den egna näringsverksamheten det pris som näringsidkaren skulle ha fått om tillgången eller tjänsten bjudits ut på marknaden på villkor som med hänsyn till den skattskyldiges affärsmässiga situation framstår som naturliga.
Bokföringslagen	Av 5 kap. 6 § bokföringslagen framgår bl.a. att för varje affärshändelse ska det finnas en verifikation. Flera likartade affärshändelser får dokumenteras genom en gemensam verifikation. Av bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2000:6) om verifikationer framgår under punkt 4 ”Egenupprättade uppgifter om affärshändelser” följande. ”Om det inte förekommer några mottagna uppgifter i samband med en affärshändelse måste den bokföringskyldige själv sammanställa en verifikation som uppfyller samtliga de i lag angivna kraven på vilka uppgifter en verifikation ska innehålla och därvid tillse –

såvitt det är möjligt – att verifikationen kan tjäna som bevis om affärshändelsen.”

Jordbrukaren ska löpande notera alla affärshändelser i verksamheten. Som affärshändelse räknas bl.a. uttag ur verksamheten av ”varor eller annat”. För varje sådan affärshändelse ska en handling upprättas som uppfyller kraven för en verifikation. För likartade affärshändelser får dock gemensam verifikation användas.

Elström – privat

Om man inte kan läsa av den privata förbrukningen av elström på en särskild mätare, får förbrukningen i stället beräknas utifrån förhållandet i det enskilda fallet. Vid en sådan beräkning ska beaktas bl.a. förekomsten av elradiatorer, elspis, kyl och frys, diskmaskin, tvättmaskin, andra hushållsmaskiner, datorer m.m. Värdet beräknas med ledning av uppskattad energiförbrukning med tillägg av skälig del av grundavgiften.

Bränsle

I de fall den privata delen av uppvärmningskostnaden bokförts på privatkontot ska man inte ta upp något eget uttag. Värms mangårdsbyggnad och ekonomibyggnad upp gemensamt, och har kostnaden belastat resultatet i sin helhet, ska den privata andelen av denna kostnad återföras till beskattning.

Uppvärmningskostnad – skattepliktig inkomst

I de fall mangårdsbyggnaden på en lantbruksenhet arrenderas ut till närstående till ägaren ska byggnaden behandlas som privatbostadsfastighet. I prop. 1989/90:110, s. 513, anförs att det inte ska anses som hyra om en hyresgäst åtar sig att svara för sin egen elförbrukning, telefon eller annat som har ett omedelbart samband med det egna boendet.

Skatteverkets uppfattning är att uttalandet i propositionen ska tolkas på följande sätt. För att elförbrukning etc. inte ska anses ingå i hyran/arrendet krävs att betalningen motsvarar hyresgästens faktiska förbrukning. Det är inte avgörande om betalningen sker direkt till leverantören eller inte. Om det finns två mangårdsbyggnader på lantbruksenheten bör det finnas en särskild elmätare på varje byggnad för att ägaren inte ska beskattas för erhållen ersättning. Schablonmässigt bestämda ersättningar jämföras dock alltid med hyra (Skatteverket 2009-12-22, dnr 131 951294-09/111).

Undantag: uttag av bränsle

Uttag av bränsle från lantbruksenhet i Sverige för uppvärmning av privatbostad på samma fastighet ska enligt 22 kap. 9 § IL inte beskattas. Detta gäller alla slags bränslen från fastigheten, såsom ved, torv, halm m.m. Undantaget gäller enbart bränsle för uppvärmning av privatbostad som rent geografiskt ligger inom den brukningsenhet som utgör lantbruksenhet. I lagtexten kommer

detta till uttryck genom orden "privatbostad på fastigheten". Undantaget gäller även sådan bostad som på grund av den skattskyldiges begäran enligt 2 kap. 9 § tredje stycket IL inte ska räknas som privatbostad, dvs. privatbostäder på minst 400 kvm med nybyggnadsår före år 1930.

I detta sammanhang kan nämnas RÅ 1987 ref. 76 där en flis-tuggmaskin ansågs tillhöra jordbruket såsom inventarium trots att den anskaffats för produktion av bränsleflis för uppvärmning av den egna bostaden. Avdrag medgavs fullt ut för avskrivning.

Förmån av ridhäst

I RÅ 1977 ref. 73 beskattades inte "förmån av ridhäst" i hästuppfödningens verksamhet. Högsta förvaltningsdomstolen anförde att "den omständigheten att ridningen av hästarna kan anses inrymma ett visst mått av nöjesridning eller rekreation kan inte anses utgöra skäl för att påföra förmånsvärde". Det bör observeras att fråga var om hästuppfödningens verksamhet.

**Privat ridhäst
– kostnader**

I de fall en jordbrukare håller ridhäst är kostnader knutna till detta inte avdragsgilla, eftersom en ridhäst normalt inte tillhör jordbruksdriften. Om kostnader för sådan häst belastat resultatet ska dessa återföras till beskattning.

Däremot bör brukshästar för drift av jordbruksfastighet, vilka används för bearbetande av jord respektive nyttjande i skogsbruk, kunna anses ha sådan anknytning till fastigheten att de ska anses ingå i näringsverksamheten. Se Skatteverket 2007-02-12, dnr 131 104860-07/111, som avser avdrag för hästhållning vid innehav av jordbruksfastighet.

Högsta förvaltningsdomstolen har i HFD 2011 ref. 111 prövat frågan om innehav av jordbruksfastighet medförde att den hästuppfödning som bedrevs på fastigheten var näringsverksamhet.

Trots att näringsfastigheten hade en viss betydelse för hästuppfödningen menar domstolen att hästuppfödningen skulle ses som hobbyverksamhet då den inte kunde anses ingå i den näringsverksamhet som bedrivits genom innehavet av näringsfastigheten. Innehavsregeln i 13 kap. 1 § IL tar sikte på inkomster och utgifter som föranleds av själva innehavet av näringsfastighet och inte på användningen eller nyttiggörandet av tillgångar som finns på fastigheten utan att ha en omedelbar koppling till denna.

I domen hade fastigheten viss betydelse för hästuppfödningen på så sätt att fastigheten gav möjlighet till bete för hästarna vilket i sin tur skapade förutsättningar för ekonomiskt stöd i

form av EU-bidrag. Oavsett detta ansåg Högsta förvaltningsdomstolen att hästuppfödningen inte skulle ingå i näringsverksamheten.

Se även avsnitt 49, Avgränsning av inkomstslaget näringsverksamhet.

61.2.2.3 Fastighetsägarens skattskyldighet för nyttjanderättshavarens förbättringskostnader

Värdet av ny-, till- eller ombyggnad eller annan liknande förbättring som bekostats av en nyttjanderättshavare, men vars äganderätt direkt tillkommit fastighetens ägare, ska tas upp som intäkt för fastighetsägaren det beskattningsår då nyttjanderättshavarens rätt till fastigheten upphör, om förbättringen utförts under den tid som fastighetsägaren ägt fastigheten. Om fastigheten övergått till en ny ägare genom arv, gåva eller på liknande sätt ska intäkten i stället tas upp av den nye ägaren. Intäkten ska beräknas på grundval av förbättringens värde vid den tidpunkt då nyttjanderätten upphör (19 kap. 29 § IL).

Se vidare avsnitt 58.15, Nyttjanderättshavarens förbättringar samt Fastighetsägarens redovisning av värdet av nyttjanderättshavarens förbättringskostnader (Skatteverket 2004-11-02, dnr 130 596346-04/11).

61.2.3 Kostnader

61.2.3.1 Allmänt

Den allmänna avdragsbestämmelsen för näringsverksamhet finns i 16 kap. 1 § första stycket IL (huvudregeln) och har följande lydelse.

”Utgifter för att förvärva och bibehålla inkomster ska dras av som kostnad. Ränteutgifter och kapitalförluster ska dras av även om de inte är sådana utgifter.”

I 16 kap. IL finns dessutom de avdragsbestämmelser m.m. som inte utgör ett så stort sakområde att de kan bilda ett eget kapitel. Avdragsbestämmelserna för sakområdena m.m. finns i 9, 17–25 a, 28–40, 44–46, 48–52, 55 och 60 kap. IL. Bestämmelserna om skogsbruk finns i 21 kap. Regelsystemet är uppbyggt med utgångspunkt från en huvudregel. I kompletterande regler utvidgas eller inskränks avdragsrätten. Tidpunkten för avdragsrätt regleras i 14 kap. 2 § IL. Av denna paragraf framgår att resultatet ska beräknas enligt bokföringsmässiga grunder. Utgifter ska dras av som kostnad det beskatt-

ningsår som de hänför sig till enligt god redovisningssed om inte något annat är särskilt föreskrivet i lag.

Växande gröda

Avdrag får inte göras för växande gröda som förvärfvas tillsammans med jordbruket. I andra fall föreligger avdragsrätt för inköp av växande gröda. Utgift för skördad gröda är avdragsgill, även om inköp äger rum i samband med köp av fastigheten.

61.2.3.2 Personalkostnader

Lön – ej avdrag

I enskild näringsverksamhet måste normalt avdragsgilla löner till anställd personal återföras om de avsett arbeten på privatbostadsfastigheten (i regel mangårdsbyggnaden).

Lön för arbeten på tillgångar där utgiften inte är omedelbart avdragsgill, främst ny-, till- eller ombyggnad på byggnader, inventarier och markanläggningar, tillförs respektive avskrivningsunderlag. Tillämpar enskild näringsidkare bestämmelserna i BFNAR 2006:1 om förenklat årsbokslut ska, i förenklingssyfte, värdet av anställdas arbete inte tas med i anskaffningsvärdet för maskiner och inventarier (punkt 6.32).

Kost till anställda

Utgift för kost till anställd driftpersonal är avdragsgill. Enligt praxis erfordras inte att personalen varit formellt anställd för att avdrag ska kunna medges (RÅ 1982 1:64). Avdragsrätten gäller således även i fråga om tillfälligt anlitad personal. I RÅ 1982 Aa 190 har dock en jordbrukare vägrats avdrag för kost till svärföräldrar med tanke på den nära släktskapen och att deras arbetsinsats var dåligt dokumenterad. I detta fall ansågs kosthållningen i stället utgöra personlig gästfrihet. Om den anställda betalar för kost utgör denna betalning skattepliktig inkomst i verksamheten.

Har produkter uttagits från jordbruket till såväl driftpersonal som för personligt bruk ska detta beaktas vid värderingen av produktuttaget.

61.2.3.3 Reparation, underhåll, ombyggnad och nybyggnad m.m.

Reglerna om avdrag för utgifter för reparationer, underhåll och förbättringar är desamma för alla slag av näringsfastigheter med undantag för andelshus (19 kap. 2–3 §§ IL).

Utgifter för reparation och underhåll av byggnad och markanläggning är omedelbart avdragsgilla. Utgifter för förbättringar (ny-, till- och ombyggnad) ska aktiveras och dras av genom årliga värdeminskningssavdrag.

Se avsnitten 58, Fastigheter och byggnader och 59, Markanläggningar och substansminskning.

**Arrendators
utgifter**

Utgifter som en arrendator lägger ner för ny-, till- eller ombyggnad eller annan liknande förbättring på en fastighet, vilka åtgärder omedelbart blir fastighetsägarens egendom, ska arrendatorn dra av genom årliga värdeminskningssavdrag trots att han inte är ägare till egendomen. Avdraget är högst 5 % per år. För täckdiken är avdraget högst 10 % per år (19 kap. 26 § första stycket IL). Detsamma gäller för byggnadsinventarier, markinventarier och andra inventarier vilka vid anskaffandet omedelbart blir fastighetsägarens egendom. Avdragsrätten, såsom för inventarier, tillkommer arrendatorn (19 kap. 27 § IL). I fråga om byggnader och markanläggningar som endast ska användas ett fåtal år får dock utgiften dras av i sin helhet det år då tillgången anskaffades (19 kap. 26 § andra stycket IL).

En arrendator ska det beskattningsår då nyttjanderätten upphör dra av den del av anskaffningsvärdet som inte dragits av tidigare (19 kap. 28 § andra stycket IL).

För fastighetsägarens del gäller, när arrendet upphör, att kvarstående värde av åtgärder som arrendatorn bekostat på fastigheten under den tid fastigheten ägts ska tas upp som intäkt av fastighetsägaren. Om förvärv av fastighet skett genom benefikt fång ska även kvarstående värde av arrendators förbättringar under tidigare ägares innehavstid tas upp till beskattning när nyttjanderätten upphör.

Värdeökningen bedöms efter hur marknadsvärdet påverkats vid denna tidpunkt (19 kap. 29 § IL).

Utvidgat reparationsbegrepp

Vissa ändringsarbeten som normalt betraktas som ombyggnadsarbeten jämföras med reparation. Detta gäller sådana ändringsarbeten på en byggnad som normalt kan påräknas i den bedrivna verksamheten. Exempel på detta är upptagning av nya fönster och dörröppningar, flyttning av innerväggar och inredning i samband med omDispositionering av lokaler för näringsverksamheten. I samband med omläggning av driften (t.ex. från kött djurs- till svinproduktion) hänförs mindre ändringsarbeten också till reparation och underhåll. Sådana åtgärder som innebär en väsentlig förändring av byggnaden som då ett djurstall eller en verkstadsbyggnad byggs om för ett helt annat ändamål hänförs inte till reparation och underhåll (19 kap. 2 § IL).

	Utgifter som omfattas av det utvidgade reparationsavdraget får dras av omedelbart även till den del de har fördelats på flera år i räkenskaperna.
Inventarier	Normala reparationsutgifter på inventarier får dras av omedelbart (18 kap. 2 § IL). Utgifter för underhåll och reparation får enligt god redovisningssed ibland aktiveras i räkenskaperna. Enligt gällande praxis får utgifterna då även vid inkomst-taxeringen fördelas på flera år. Reparationer av maskiner och inventarier kan vara av sådan omfattning att utgiften bör hänföras till nyanskaffning. Om det huvudsakliga i maskinen byts ut torde nyanskaffning föreligga och avdrag således inte kunna medges som för reparation.
Byggnads- och markinventarier	Utbyte av befintlig anläggning är att betrakta som nyanskaffning. Utgifter för detta ska tillföras avskrivningsunderlaget för inventarier. För en definition av byggnadsinventarier och markinventarier i bl.a. jordbruk se 19 kap. 19–21 §§ IL respektive 20 kap. 15–16 §§ IL. Se avsnitten 58, Fastigheter och byggnader och 59, Markanläggningar och substansminskning.
Markanläggning	Utgifter för underhåll och reparation av diken, vägar, broar och dylikt är direkt avdragsgilla. Omläggning av markanläggning anses utgöra sådan grundförbättring för vilken utgiften ska föras upp på avskrivningsplan.
Borrning av brunn	Borrning av ny brunn eller fördjupning av befintlig är normalt hänförlig till markanläggning varför utgiften ska aktiveras. Utgift för brunnsborrning har, när vatten inte påträffats, ansetts som driftkostnad och på en gång avdragsgill (RÅ 1979 1:37).
Djupborrad färskvattenbrunn	Djupborrad brunn som var avsedd att ersätta ytvattentäkt har ansetts utgöra markanläggning vid beräkning av inkomst av jordbruksfastighet (RÅ 1988 ref. 134). I detta mål ersatte en brunn en ytvattentäkt, som med allt tätare intervaller sinade. På fastigheten förekom ingen egentlig jordbruksdrift utan endast viss skogsavverkning. Avdrag medgavs endast för värdeminskning på markanläggning. Utgången blev densamma i RÅ 1981 1:13.
Trekammarbrunn	Trekammarbrunn till bostadsbyggnad på jordbruksfastighet har i avskrivningshänseende ansetts utgöra sådan markanläggning som var hänförlig till byggnad (RÅ 1984 1:77) och blir därmed normalt att hänföra till privatbostad.

Telefonkostnader m.m.	Har t.ex. samtliga telefonkostnader bokförts som kostnad ska den privata andelen av dessa återföras till beskattning. Den privata andelen beräknas med utgångspunkt från hela kostnaden, dvs. inklusive fasta avgifter. Förutsättningen för en fördelning av hela kostnaden är att telefonen används i näringsverksamheten i inte alltför liten omfattning. Andra liknande kostnader som t.ex. elström och sophämtning fördelas på samma sätt.
Datorer, mobiltelefoner	Dator med skrivare och mobiltelefon är idag en vanlig personlig utrustning som i princip ägs av gemene man. Utgifter för att anskaffa mobiltelefon (smartphone) och dator till bostaden är normalt att betrakta som personliga levnads-kostnader. För att avdrag ska medges krävs att inköpet är nödvändigt för att driva näringsverksamheten.
Fastighetsskatt Fastighetsavgift Särskild löneskatt pensionskostnader	Av 16 kap. 17 § IL framgår att särskilda skatter och avgifter som avser näringsverksamheten ska dras av. Om skatten eller avgiften sätts ned ska motsvarande del av avdraget återföras det beskattningsår då debiteringen ändras. Avdragsrätt föreligger för fastighetsskatt/fastighetsavgift (endast om bostadsdelen inte är privatbostad) och särskild löneskatt för pensionskostnader.

61.2.3.4 Räntekostnader m.m.

En mangårdsbyggnad som bebos av ägaren ska normalt inte ingå i näringsverksamheten (jfr 2 kap. 8 § IL). En sådan byggnad med tillhörande tomtmark, dvs. en privatbostadsfastighet (2 kap. 13 § IL), hänförs till inkomstslaget kapital. Alla skulder som hör till näringsverksamheten ska tas med i bokföringen. Näringsidkarens privata skulder får inte bokföras i verksamheten. Som privat skuld räknas den del av lånat kapital som hänförs till privatbostadsfastigheten. En uppdelning av skulder ska ske mellan näringsfastigheten och privatbostadsfastigheten vid förvärvet av fastigheten. Räntor ska fördelas på samma sätt (jfr BFN R 11 respektive BFNAR 2006:1).

Om lantbruksegendomen är belånad och det är svårt att utreda hur stor del av skulderna som belöper på näringsverksamheten respektive är företagarens privata skulder ska en skälig fördelning av skulder och räntor göras.

Vissa andra utgifter måste också delas upp eftersom bara en viss del av dessa är avdragsgilla. Hit hör t.ex. utgifter för sophämtning och försäkringspremier.

Lånekostnader	Intecknings- och uppläggningsutgifter är avdragsgilla i inkomstslaget näringsverksamhet även om utgifterna uppstått i samband med förvärv av fastighet. De delar av utgifterna som avser en privatbostadsfastighet är inte avdragsgilla i näringsverksamheten. 61.2.3.5 Bilkostnader m.m. Om bil anskaffas för anställda eller för jordbrukaren själv i näringsverksamheten, medges avdrag för samtliga på bilen belöpande utgifter under förutsättning att bilen är att anse som inventarium i näringsverksamheten. Samma avdragsrätt gäller vid leasing av bil i verksamheten. Den som privat utnyttjar en sådan bil beskattas schablonmässigt för detta (jfr bilförmån). Om bilen inte utgör tillgång eller leasas i näringsverksamheten, medges avdrag för egen bil med 18:50 kr per körd mil i verksamheten (16 kap. 27 § IL). (Skatteverket 2010-12-27, dnr 131 824165-10/111). Se avsnitt 55.23, Bilkostnader.
Resor	En jordbrukare har rätt till avdrag för resor till och från arbetsplatsen enligt samma regler som gäller för löntagare. För den som har kostnader för resor till och från arbetet både som anställd och som egen företagare, sker avdragsreduceringen i första hand under inkomst av tjänst. En jordbrukare, som ska påföras ”bilmförmån” är endast berättigad till avdrag för drivmedelsutgifter för resor till och från arbetet med förmånsbilen. Om drivmedlet är dieselolja är avdraget 6:50 kr/mil. Om drivmedlet är bensin eller något annat är avdraget 9:50 kr/mil (16 kap. 28 § och 12 kap. 29 § IL).
Tillsynsresor	För den som inte själv har deltagit aktivt i jord- eller skogsbruket kan avdrag medges för en eller högst två tillsynsresor per år, under förutsättning att sådana resor faktiskt har företagits. Därvid medges avdrag vanligen med kostnaden för billigaste färdmedel, oavsett hur resorna har företagits. Om allmänt kommunikationsmedel saknas eller av annan anledning inte kan användas medges avdrag för bilkostnader. Tillsynsresor är resor mellan bostad och arbetsplats varför avdragsrätt endast föreligger för den del som överstiger den gällande avdragsbegränsningen enligt 12 kap. 2 § sista stycket IL.
Aktivt deltagande	Om fastighetsägaren själv aktivt har deltagit i jord- eller skogsbruket kan avdrag medges för flera resor. Denne bör kunna uppge när resorna har företagits och vilka arbeten som har utförts vid besöken på fastigheten.

Resor till och från arbetsplatsen	Bedriver man näringsverksamhet på en annan plats än där man är bosatt är resorna mellan bostaden och platsen där verksamheten bedrivs att hänföra till resor till och från arbetsplatsen. Kammarrätten i Sundsvall har i domar 2010-05-07, mål nr 2347-09 respektive 2010-05-19, mål nr 2352–2355-09, ansett att det fasta driftstället enligt 2 kap. 29 § IL finns på fastigheten oavsett att de administrativa sysslorna utföres i bostaden. Bedriver man näringsverksamhet på flera platser krävs att verksamheterna är integrerade med varandra för att resan från ”tjänstestället” till den andra verksamheten och tillbaka igen ska utgöra resa i näringsverksamheten (Skatteverket 2005-06-07, dnr 130 331754-05/111).
Lantmäteri-förrättning	Lantmäteriförrättningsutgifter i samband med omarronderingar, som är ett led i jordbrukets eller skogsbrukets yttre rationalisering, ska dras av omedelbart (16 kap. 20 a § IL). Syftet med omedelbar avdragsrätt är att stimulera till sådana omarronderingar så att mer rationella brukningsenheter tillskapas inom ägosplittrade områden där fastigheterna har många små och utspridda skiften. I prop. 2002/03:79, s. 19–20, finns en kommentar till de gränsdragningsproblem som kan uppkomma vid tillämpning av bestämmelsen. Annan utgift för lantmäteriförrättning avseende mark (laga skifte, avstyckning etc.) är inte omedelbart avdragsgill. I stället läggs utgiften till fastighetens anskaffningsutgift. Vid så kallade rationaliseringsförvärv kan även utgift för lantmäteriförrättning ingå i beräkningen av avdragsutrymmet för skogsavdrag (21 kap. 15 § IL).
Undantagsförmån	Undantagsförmåner, som utgår från jord- och skogsbruk, är avdragsgilla. Detta gäller förmåner både i kontanter och i natura. För avdrag erfordras ett skriftligt undantagskontrakt. Det räcker således inte med ett muntligt avtal om undantagsförmåner.
Förbehållen undantagsförmån vid fastighetsförsäljning	Om säljaren av ett jord- och skogsbruk har förbehållit sig undantagsförmån anses förmånens kapitaliserade värde inte utgöra del av ersättningen. Sådan undantagsförmån behandlas skattemässigt som andra undantagsförmåner, dvs. säljaren beskattas årligen för den förmån han erhåller under inkomst av tjänst (10 kap. 2 § och 11 kap. 1 § IL). Har säljaren förbehållit sig en undantagsförmån i form av bostad på en fastighet som sålts till närstående blir bostaden privatbostadsfastighet för köparen och utgiven undantagsförmån är inte avdragsgill.

61.2.3.6 Avdrag för förluster m.m. – avgränsningen

Avdragsrätten för förluster ska bedömas enligt huvudregeln i 16 kap. 1 § IL som anger att utgifter för att förvärva och bibehålla inkomster ska dras av som kostnad.

I 13 kap. IL finns bestämmelserna om avgränsningen av inkomstslaget näringsverksamhet, dvs. vad som ska ingå i näringsverksamhet. För enskilda näringsidkare finns bestämmelserna i 13 kap. 6–11 §§. Bestämmelserna anger vad som ska räknas till inkomstslaget näringsverksamhet respektive inkomstslaget kapital och innebär bl.a. följande.

Kapitalvinster och kapitalförluster på näringsfastigheter och näringsbostadsrätter räknas till inkomstslaget kapital.

Delägarätter, fordringsrätter, andelar i svenska handelsbolag och sådana tillgångar som avses i 52 kap. IL räknas inte som tillgångar i näringsverksamheten för enskilda näringsidkare.

De ska dock räknas som tillgångar i näringsverksamheten om de är

- lagertillgångar, pågående arbeten, kundfordringar eller liknande tillgångar,
- inventarier eller fordringar på grund av avyttring av inventarier,
- tillgodohavanden i kreditinstitut eller företag som driver verksamhet enligt Lag (2004:299) om inlåningsverksamhet och tillgodohavandet hör till näringsverksamheten,
- fordringar på sådana försäkringsersättningar eller skadestånd som ska tas upp i näringsverksamheten,
- andelar i kooperativa föreningar förutsatt att innehavet av andelarna betingas av näringsverksamhet eller fordringar på grund av avyttring av sådana andelar, eller
- fordringar som medlemmar i kooperativa föreningar har på föreningen förutsatt att medlemskapet i föreningen betingas av näringsverksamheten.

För enskilda näringsidkare ska en skuld inte räknas till näringsverksamheten om skulden hänför sig till tillgångar som enligt 13 kap. 7 § IL inte ska räknas som tillgångar i näringsverksamheten.

För de undantagna tillgångarna ska varken inkomster från dem eller utgifter för dem räknas till näringsverksamheten.

Bestämmelserna innebär att de flesta kapitalvinster och kapitalförluster inte ska redovisas som inkomst av näringsverksamhet. Eftersom även näringsbetingade värdepapper kapitalbeskattas ska de undantas och inte räknas som tillgång. Att inte heller exempelvis råvaru- och valutaterminer som en lantbrukare tecknat för att säkra sig mot finansiella risker i näringsverksamheten kan ingå i verksamheten framgår av RÅ 2010 not. 107. Sådana terminer ska hänföras till inkomstslaget kapital trots de i och för sig har en stark anknytning till den bedrivna verksamheten.

För ägare eller brukare av jord- och skogsbruk utgör medlemskap i kooperativ förening ett naturligt led i hans näringsverksamhet. Under förutsättning att innehavet av andelen i den kooperativa föreningen betingas av näringsverksamheten ska inkomster, utgifter, kapitalvinster och kapitalförluster för andelen redovisas som inkomst/utgift av näringsverksamhet. Motsvarande gäller för fordringar som medlemmar har på kooperativa föreningar.

61.2.4 Värdeminskning

61.2.4.1 Allmänt

Reglerna om avdrag för värdeminskning på byggnader, markanläggningar och inventarier är gemensamma för all näringsverksamhet.

Reglerna beskrivs närmare i avsnitten 57–59. Vissa frågor som är speciella för jord- och skogsbruk berörs nedan.

61.2.4.2 Markanläggning

Vad som hänförs till markanläggning i näringsverksamhet anges i 20 kap. 2 § IL.

Till egentliga markanläggningar räknas alla markanläggningar som är avsedda för jordbruksdriften, men inte har direkt samhörighet med byggnad eller inventarier.

Exempel på markanläggningar är

- täckdiken,
- öppna diken,
- invallnings- och vattenavledningsföretag,

- markvägar,
- skogsvägar,
- vägbroar,
- brunnar utan direkt samhörighet med byggnad eller inventarier,
- koportar,
- parkeringsplatser,
- körplaner,
- nyodling,
- stenbrytning och bortsprängning av sten på åker,
- markarbeten, genom vilka marken görs plan eller fast såsom röjning, schaktning, rivning och bortforsling av byggnad eller annat som tidigare funnits på fastigheten.

I markanläggning ingår inte markinventarier, t.ex. stängsel, bevattningsanläggningar i jord m.m.

Avdraget beräknas enligt avskrivningsplan till högst 10 % per år räknat av anskaffningsvärdet av täckdiken och skogsvägar och till högst 5 % per år räknat av anskaffningsvärdet av andra markanläggningar (20 kap. 5 § IL). Inga hinder finns mot att välja en lägre procentsats. Beräkning ska göras från den tidpunkt då anläggningen färdigställts.

Täckdike

I anskaffningsutgiften för täckdike inräknas också utgiften för täckta huvudavlopp. Istandsättande och omläggning av förut anlagt täckdike jämföras med nyanläggning, varför utgiften tas upp på avskrivningsplan. För reparations- och underhållsutgifter på täckdikningsanläggningar medges omedelbart avdrag.

Tillfälliga skogsvägar

Utgifter för anläggning av enkla drivningsvägar av tillfällig natur, t.ex. traktorvägar, vinterbilvägar och liknande, som inte har något långsiktigt värde för lantbruksenheten, är avdragsgilla på en gång. Det ska i så fall vara fråga om tillfälliga anläggningar, som endast är avsedda att användas ett fåtal år. Härmed torde avses tre till fyra år.

Skogsvägar av permanent natur

Utgifter för stomvägar av permanent natur eller andra vägar för skogsbruket avsedda att användas under längre tid är däremot inte avdragsgilla på en gång. Anläggningsutgiften för nyanlagda skogsvägar tas upp på värdeminskingsplan och skrivs av med 10 % per år enligt reglerna för markanläggningar.

Byggnadsinventarier

61.2.4.3 Byggnads- och markinventarier

Begreppet byggnadsinventarier finns närmare definierat i 19 kap. 19 § IL.

Till byggnadsinventarier i jordbruk hänförs all jordbruksberoende inredning och maskinell utrustning i ekonomibyggnader samt ledningar av skilda slag för jordbrukets behov.

Exempel på byggnadsinventarier är

- bås,
- boxar och spiltor,
- båsavskiljare,
- foderbord, fodergrindar, vattenkoppar,
- spaltgolv,
- utrustning för skrap- och svämutgödsling med tillhörande urinbrunn eller gödselbehållare,
- gödselstad,
- mjölkkningsanläggningar, kylbassänger,
- pumpar,
- ledningar för elektrisk ström, vatten och avlopp som är avsedda för driften,
- fläktar och ventilationsanordningar,
- silo- och torkanläggningar,
- fasta transporter, hissar och liknande.

Anslutningsavgift eller anläggningsbidrag som avser en nytthet som är knuten till en fastighet och inte till ägaren personligen behandlas som inventarier (18 kap. 1 § IL).

Markinventarier

Begreppet markinventarier finns närmare definierat i 20 kap. 15 § IL. En markanläggning, som är avsedd att användas tillsammans med vissa maskiner eller andra inventarier i jordbruksdriften, hänförs till markinventarier. Markinventarier behandlas som inventarier (18 kap. 1 § IL).

Exempel på markinventarier är

- stängsel och annan jämförlig avspärrningsanordning, t.ex. grindar, bommar, räcken och färister,

- vissa utomhus belägna gödselbassänger, urinbrunnar eller liknande anordningar, om de är avsedda att användas tillsammans med andra maskiner eller inventarier,
- dagbrunnar med därtill hörande kulvertar,
- bevattningsanläggningar i jord,
- jordbruksberoende utomhusledning, t.ex. el-, vatten- och avloppsledning.

61.2.4.4 Byggnader

Reglerna om avdrag för värdeminskning på byggnader redovisas i avsnitt 58.

61.2.4.5 Fastighet som ändrar karaktär

Särskilt inom jord- och skogsbruk är det inte ovanligt att mangårdsbyggnaden (bostaden) i samma ägares hand under innehavstiden ändras från att vara en privatbostadsfastighet till bli en näringsfastighet eller tvärtom.

Från privatbostadsfastighet till näringsfastighet

Om mangårdsbyggnaden ändrar karaktär från privatbostadsfastighet till näringsfastighet gäller följande.

Privatbostadsfastighet – avskattning endast i undantagsfall

Enligt 41 kap. 6 § IL ska, då en privatbostadsfastighet ändrat karaktär till näringsfastighet på ett sådant sätt att vinst vid avyttring inte längre ska beskattas i kapital, utan ska beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet (lagertillgång), avskattning ske som om tillgången hade avyttrats mot en ersättning som motsvarar marknadsvärdet (avskattning).

Avskattning är obligatorisk om tillgångens marknadsvärde understiger omkostnadsbeloppet, dvs. om en förlust uppkommer. På den skattskyldiges begäran sker dock ingen avskattning om marknadsvärdet överstiger omkostnadsbeloppet, dvs. om en vinst uppkommer.

Om en privatbostadsfastighet ändrar karaktär till näringsfastighet, men fortfarande utgör en kapitaltillgång, ska enskild näringsidkares vinst eller förlust vid en framtida avyttring av näringsfastigheten räknas till inkomstslaget kapital (13 kap. 6 § IL). Avskattning enligt 41 kap. 6 § IL ska därför inte ske i denna situation. Däremot kan avskattning komma ifråga om en fastighet ändrar karaktär till en lagertillgång, vilket är ovanligt.

Värdeminskning byggnad

Enligt 19 kap. 16 § IL ska avdrag för värdeminskning av byggnad anses ha gjorts med 1,5 % av anskaffningsvärdet för varje beskattningsår som byggnaden varit privatbostad om inte

avskattning skett vid karaktärsbytet. Om en tillgång avskattats enligt bestämmelserna i 41 kap. 6 § IL ska den anses ha återanskaffats mot en ersättning som motsvarar marknadsvärdet (14 kap. 16 § IL).

Av 19 kap. 16 § IL framgår att den avskrivningsplan som upprättas när byggnaden ändrat karaktär ska anses ha löpt från den tidpunkt då byggnaden förvärvades.

**Värdeminskning
markanläggning**

När en markanläggning tillhört privatbostadsfastighet under tidigare beskattningsår och avskattning inte sker vid karaktärsbytet ska avdrag för värdeminskning anses ha gjorts för varje sådant beskattningsår (20 kap. 14 § IL).

**Avskrivnings-
underlag**

Om avskattning inte sker i fråga om byggnads- eller markinventarier som hör till en fastighet som var privatbostadsfastighet under det föregående beskattningsåret, är anskaffningsvärdet för dessa inventarier den ursprungliga anskaffningsutgiften minskad med 20 % för varje beskattningsår som den skattskyldige innehåft inventarierna och fastigheten har varit en privatbostadsfastighet (18 kap. 10 § IL).

**Karaktärsbyte
justeringar**

Om en tillgång som innehas av den skattskyldige, och som hör till inkomstslaget kapital, blir tillgång i den skattskyldiges näringsverksamhet ska de justeringar göras som behövs för att inte någon intäkt eller kostnad ska utelämnas eller dubbelräknas (14 kap. 7 § IL).

Bestämmelsen avser att säkerställa att intäkter eller kostnader inte beaktas två gånger eller inte beaktas i samband med att en tillgång ändrar karaktär, dvs. övergår från inkomst av kapital till tillgång i näringsverksamhet.

Från näringsfastighet till privatbostadsfastighet

En näringsfastighet eller del av näringsfastighet kan ändra karaktär och bli privatbostadsfastighet, dels i samma ägares hand, dels hos ny ägare vid benefika överlåtelse.

Ej kapitalvinstberäkning men återföring av värdeminskningssavdrag m.m.

Vid karaktärsbyte i samma ägares hand från inkomstslaget näringsfastighet till kapital sker inte någon kapitalvinstbeskattning.

Däremot ska ägaren återföra värdeminskningssavdrag m.m. (26 kap. 2 § och 8 § IL). Avdragen återlägges på samma sätt som vid avyttring av fastighet.

Ny ägare genom benefika förvärv

När en näringsfastighet övergår till en ny ägare genom arv, testamente, gåva eller bodelning och den blir eller kan antas komma att bli privatbostadsfastighet i och med övergången, ska återföring ske av värdeminskningssavdrag m.m. Däremot

ska någon kapitalvinstbeskattning inte ske (26 kap. 2 § och 9 § IL). Regeln gäller även om fastigheten ”kan antas komma att bli” privatbostadsfastighet. Detta innebär att värdeminskningsskatt m.m. ska återföras hos överlåtaren och inte hos den nya ägaren vid ett karaktärsbyte strax efter förvärvet.

Lagertillgångar

För lagertillgångar finns särskilda bestämmelser i 26 kap. 12–13 §§ IL.

Ränteutgifter, ränteinkomster och hyror vid övergång från näringsfastighet till privatbostadsfastighet

Om en näringsfastighet blir privatbostadsfastighet ska ränteutgifter som avser fastigheten dras av i inkomstslaget kapital till den del de avser tid efter övergången. Har räntor som avser tid efter övergången betalats före övergången, behandlas de som om de betalats omedelbart efter övergången. Motsvarande gäller för ränteinkomster och hyresinkomster (41 kap. 7 § IL).

Bestämmelsen är ett avsteg från kontantprincipen i 41 kap. 8 § IL.

De belopp som dras av eller tas upp i inkomstslaget kapital ska inte redovisas i inkomstslaget näringsverksamhet då detta inkomstslag redovisas efter bokföringsmässiga grunder.

61.2.5 Lager och lagervärdering

61.2.5.1 Allmänt

I 17 kap. 2 § IL finns den grundläggande bestämmelsen för den skatterättsliga lagervärderingen. Lagervärderingsregeln i IL hänvisar till 4 kap. 9 § andra–fjärde styckena ÅRL. Om ett varulager har ett sammanlagt värde på högst 5 000 kr behöver lagret inte tas med som en tillgång i ett förenklat årsbokslut.

Se avsnitt 56, Lager och pågående arbeten.

61.2.5.2 Vad är lager?

Med lager menas djur och tillgångar som är avsedda för omsättning eller förbrukning. Hit räknas t.ex. spannmål, foderbetor, frövaror, hö, halm, potatis från jordbruket, avverkad men inte försåld skog samt sten, torv, grus, kalk m.m., som har avskilts för försäljning eller för att tillgodogöras i jordbruksdriften. Till lager räknas även utsäde, kraftfoder, konstgödsel och liknande. Till förbrukningsmaterial hänförs bränn- och smörjolja, rengörings- och städmaterial m.m.

Växande gröda

Utsäde, handelsgödsel m.m., som vid utgången av beskattningsåret har nedlagts i jorden, ska inte behandlas som lager. Dessa anses i stället höra till fastigheten. Detta gäller även växande gröda.

Utgiften för utsädet tas normalt med i resultaträkningen samma år som det tillförs jorden. I vissa fall kan även utsädet periodiseras som en förutbetalad kostnad för att matchas mot intäkten påföljande år.

61.2.5.3 Lagervärdering av djur

Djur i jordbruk och renskötsel ska vid beskattningen alltid anses som lager. Sådant lager får inte tas upp till lägre belopp än 85 % av den genomsnittliga produktionsutgiften för djur av det slag och den ålderssammansättning som det är fråga om. Djuren behöver dock inte i något fall tas upp till ett högre värde än som motsvarar djurens sammanlagda nettoförsäljningsvärde. Om den genomsnittliga produktionsutgiften uppenbarligen inte motsvarar anskaffningsvärdet, t.ex. för särskilt dyrbara avelsdjur, ska djuret tas upp till lägst 85 % av det lägsta av anskaffningsvärdet och nettoförsäljningsvärdet (17 kap. 5 § IL).

Skatteverket fastställer för varje år föreskrifter om den genomsnittliga produktionsutgiften för djur i jordbruk och renskötsel samt allmänna råd om nettoförsäljningsvärden för hästar och yngre nötkreatur i jordbruk (se Skatteverkets webbplats, rättsinformation). En kompletteringsregel finns som innebär att djuren inte i något fall behöver tas upp till ett högre belopp än som motsvarar djurens sammanlagda nettoförsäljningsvärde.

Om Skatteverket inte fastställt något värde får djuret tas upp till lägst 85 % av den genomsnittliga produktionsutgiften för djur av det slag och den ålderssammansättning som det är fråga om.

För att de skattemässiga särreglerna för ”djur i jordbruk” ska äga tillämplighet förutsätts enligt verkets uppfattning att verksamheten bedrivs på fastighet som taxerats som lantbruksenhet enligt fastighetstaxeringslagen. Om verksamheten inte bedrivs på sådan fastighet gäller för djuren skattemässigt samma regler som för näringsverksamhet i övrigt i fråga om värdering och klassificering. Ett exempel är uppfödning av minkar som alternativt kan ingå i jordbruk eller annan verksamhet (prop. 1989/90:110, s. 532 f).

Enligt ÅRL ska djur i jordbruk och renskötsel i vissa fall i bokslutet behandlas som anläggningstillgångar i aktiebolag och handelsbolag. Vid enskilt bedriven verksamhet får enligt ÅRL djuren redovisas som anläggningstillgångar. Skattemässigt är emellertid sådana djur alltid lagertillgångar.

61.2.6 Skyldighet att avveckla fastighetsinnehavet för dödsbo

I syfte att minska de olägenheter som följde av att många jord- och skogsbruk ägdes av dödsbon eller av flera personer med samäganderätt finns numera en regel i 18 kap. 7 § ÄB.

Denna regel innebär bl.a. att ett dödsbo som äger jord- och skogsbruk (lantbruksenhet) ska vara skyldigt att avveckla fastighetsinnehavet senast fyra år efter utgången av det kalenderår då dödsfallet inträffade.

Tillsyn över att avveckling sker utövas av den myndighet som regeringen bestämmer.

Om det finns särskilda skäl till att dödsboet inte kan uppfylla dessa krav om att avveckla fastigheten inom ovan angiven tid kan tillsynsmyndigheten medge anstånd. Reglerna innebär inte att dödsboet som sådant måste upplösas. Däremot måste ägandet av lantbruksenheten avvecklas.

Dödsbodelägarna väljer själva hur avvecklingen ska gå till. De möjligheter som i praktiken finns är arvskifte till en eller flera delägare eller försäljning.

Om fastigheten skiftas eller säljs till flera personer gäller reglerna om samägande (se nedan).

Delgivning dödsbon

Dödsbodelägda fastigheter som förvaltas gemensamt av delägarna ger ibland problem för myndigheterna i samband med delgivning av beslut och liknande handlingar. Enligt Ärvdabalken 18 kap. 1 a § räcker det att en myndighet överlämnar sitt beslut till en av delägarna i dödsboet. Denne har sedan skyldighet att se till att övriga delägare blir informerade om beslutet.

Samägda jordbruksfastigheter

Om en jord- eller skogsbruksfastighet ägs av minst tre personer tillsammans måste det finnas en ställföreträdare enligt Lag (1989:31) om förvaltning av vissa samägda jordbruksfastigheter. Denne kan vara antingen delägare eller en utomstående person. Ställföreträdaren ska svara för den löpande förvaltningen av fastigheten enligt de riktlinjer som delägarna ger och företräda delägarna utåt.

Ställföreträdare

Ställföreträdare utses av fastighetens delägare genom majoritetsbeslut. Den som blivit vald till ställföreträdare ska anmäla detta skriftligen till Lantmäteriet.

61.3 Skogsbruk

61.3.1 Inledning

Skatteregler avseende enbart skogsbruk har samlats i ett eget kapitel 21, Skogsfrågor, i inkomstskattelagen (IL). Reglerna behandlar huvudsakligen skogsavdrag, skogskonto, och skogsskadekonto. I övrigt gäller samma regler för skogsbeskattning som för annan näringsbeskattning. Skogsägare får dock, jämfört med andra företagare, anses ha större möjligheter att fördela skattepliktiga inkomster över tiden.

De särskilda skogsbeskattningsreglerna har motiverats bl.a. med att det råder specifika förutsättningar för denna näring. Kännetecknande för inkomsterna från skogsbruk är att de, i varje fall vid mindre skogsinnehav, vanligen uppkommer oregelbundet eller med långa mellanrum. Även utgifter för skogsbruket (skogsvård, återväxt, maskininvesteringar etc.) uppkommer oregelbundet och ofta under år då skogsägaren inte har några inkomster i verksamheten.

Principer för skogsbeskattningen

De grundläggande tankarna bakom skogsbeskattningen och skogsavdraget är att en skogsägare ska beskattas endast för avverkningar som innebär att han tillgodogör sig avkastningen på skogen, medan den del av avverkningen som utgör ett kapitaluttag inte ska beskattas. En förutsättning för att den önskade effekten ska kunna uppnås är – eftersom ersättningen för den avyttrade skogen i sin helhet ska tas upp som intäkt av näringsverksamhet – att skogsägaren får ett avdrag som motsvarar värdet av kapitaluttaget. Den del av intäkterna som utgör kapitaluttag undantas därför tillfälligtvis från beskattning genom skogsavdrag.

61.3.1.1 Vad är inkomst av skogsbruk?

Vad är inkomst av skogsbruk?

En definition av vad som är inkomst av skogsbruk har införts i 21 kap. 22 § IL.

Med skogsbruk avses att den skattskyldige utnyttjar skogen på egen eller arrenderad lantbruksenhet i Sverige eller i en annan stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES). Som skogsbruk räknas också avverkning av skog på en lantbruksenhet på grund av en avverkningsrätt som den skattskyldige har förbehållit sig vid överlåtelse av en fastighet eller vid fastighetsbildning och avyttring av sådan avverkningsrätt.

(Skatteverket 2007-12-07, dnr 131 684681-07/111).

Observera	Inkomster från försäljning av bränslen från s.k. energiskog (pil och sälg m.m.) behandlas som inkomst av växande gröda från åkerbruk och är inte hänförliga till skogsbruk. Dessa växtarter har en kort omloppstid (ca 4–6 år) jämfört med normal skog och växer heller inte på skogsmark utan vanligtvis på åkermark.
	61.3.2 Intäkter
	61.3.2.1 Olika slag av intäkter i skogsbruk
Leveransvirke skogsprodukter	All varuförsäljning utgör skattepliktig inkomst i inkomstslaget näringsverksamhet. Hit räknas försäljning av virke t.ex. massa-ved och sågtimmer. Sådant virke kallas leveransvirke och innebär att skogsägaren avverkar själv, med hjälp av anställda eller entreprenörer och levererar virket vid bilväg. Han svarar således för upparbetningskostnaderna, dvs. avverkning och transport.
Övriga skogsprodukter	Inkomst från övriga skogsprodukter, vilka framställs genom förädling av virke är, skattepliktiga. Det kan exempelvis gälla såld ved, flis, sågade trävaror eller tjära.
Avverkningsrätt: Rotposter	Avverkningsrätt innebär att skogsägaren upplåter en nyttjanderätt till virkesköparen att under en bestämd tidsperiod avverka skog inom ett överenskommet område. Begreppet avverkningsrätt innefattar avtalsformerna rotpostförsäljning, avverkningsuppdrag och leveransrotköp. För dessa tre former av avverkningsrätter gäller samma skatterättsliga regler.
Avverkningsuppdrag	
Leveransrotköp	Se avsnitt 61.3.4.7 där avtalsformerna beskrivs närmare.
	Ersättningar för upplåtna avverkningsrätter redovisas som inkomst av skogsbruk. Detsamma gäller om näringsidkare överlåtit avverkningsrätt genom gåva, eller då han sålt förbehållen avverkningsrätt.
Produktuttag	Om en tillgång tagits ut ur en näringsverksamhet sker beskattning som om tillgången i stället hade avyttrats för en ersättning motsvarande marknadsvärdet. Om en näringsidkare tillgodogör sig skogsprodukter från sin näringsverksamhet för privat bruk ska han följaktligen ta upp värdet av uttaget som skattepliktig intäkt under förutsättning att han skulle ha beskattats för inkomsten om han i stället sålt det som han tagit ut. Hit räknas också uttagna skogsprodukter avsedda som gåvor till släktingar, vänner, välgörande ändamål m.m. eller som betalning vid byte till andra varor eller tjänster. Till eget uttag räknas också värdet av benefik överlåtelse av avverkningsrätt.

Värdering av uttag	Huvudregeln är att värdet av uttagna produkter beräknas till marknadsvärdet. Med marknadsvärde avses det pris som betalas på orten, om näringsidkaren sålt motsvarande kvantiteter till utomstående under jämförbara förhållanden (61 kap. 2 § tredje stycket IL).
Försäljning av avverkningsrätt till eget aktiebolag	En ägare till skogsfastigheter sålde avverkningsrätter till ett av honom ägt aktiebolag. Avverkningsrätter såldes för 540 000 kr exklusive moms. Bolaget avverkade virket och erhöll totalt 1 870 000 kr exklusive moms efter avdrag för avverkningskostnader. Bolagets vinst var 1 330 000 kr exklusive moms. Med stöd av bestämmelsen i 22 kap. 7 § IL uttagsbeskattades ägaren av skogsfastigheterna med 1 330 000 kr, dvs. marknadsvärdet på avverkningsrätterna beräknades till 1 870 000 kr (KRSU 2005-04-26, mål nr 176-05).
Uttag för användning i näringsverksamheten	Uttag av skogsprodukter för ny-, till- eller ombyggnad eller för reparation eller underhåll av byggnader, som ingår i näringsverksamhet, räknas inte som skattepliktig inkomst eftersom de inte tagits ut ur näringsverksamheten. I de fall uttagsbeskattning inte sker, dvs. vid användning inom en och samma näringsverksamhet, bör det vanligen inte finnas någon tillgångspost som kan omfördelas mellan skogsbruket och övriga verksamheter eftersom t.ex. utgifter för plantering etc. skattemässigt redan är avdragna.
Mangårdsbyggnad	Bostadsbyggnad på en skogsfastighet ingår i fastighets-taxeringshänseende i lantbruksenhet. Byggnad som är ägarens eller denne närståendes permanenta bostad eller fritidshus räknas däremot inte som en i näringsverksamheten ingående byggnad vid beräkning av inkomsten. En bostadsbyggnad – belägen på en lantbruksenhet – och som används på ovan angivet sätt – hänförs till inkomstslaget kapital. Utgifter, som hänför sig till reparation eller till ny-, till- eller ombyggnad av en sådan bostad är därför inte avdragsgilla. Däremot är värdet av eventuellt uttag av skogsprodukter som använts för byggnadsåtgärder på privatbostad skattepliktigt i näringsverksamheten.
Uttag av bränsle skattefritt	Enligt 22 kap. 9 § IL beskattas inte uttag av bränsle från fastighet som är taxerad som lantbruksenhet för uppvärmning av den skattskyldiges privatbostad på fastigheten.
Uttag från skogs-konto eller skogs-skadekonto	Medel som tagits ut från skogskonto eller skogsskadekonto ska redovisas som intäkt av näringsverksamheten det beskattningsår då uttaget sker. Ett misstagsuttag från ett konto för uppskjuten beskattning kan inte läkas med en återinsättning.

Ett uttag är ett uttag som föranleder beskattning. Beskattning av medel på skogskonto och skogsskadekonto kan även ske i vissa andra situationer. Se avsnitt 61.3.5.3.

**Försäkrings-
ersättningar**

Försäkringsersättning på grund av skadeförsäkring är skattepliktig inkomst av skogsbruk i den mån ersättning, som skulle ha influtit om den försäkrade egendomen i stället hade sålts, skulle ha redovisats som inkomst av näringsverksamheten. Detta innebär att försäkringsersättningar för skogsbrand, stormfällning, insektsangrepp m.m. är skattepliktiga inkomster, vare sig det är fråga om ersättning för teknisk skada eller för förtidig avverkning.

Även försäkringsersättning för skador (bl.a. sorkskador) på skogsplant ska behandlas som skogsintäkt.

Statsbidrag m.m.

Vissa åtgärder inom skogsbruket är bidragsgrundande. Har statligt stöd erhållits för dessa beskattas bidraget enligt de allmänna bestämmelserna för näringsbidrag till näringsidkare som finns i 29 kap. IL.

**Utdelning från
samfälligheter**

En enskild näringsidkare som innehar en näringsfastighet, vilken äger del i sådan mark- eller regleringssamfällighet som utgör taxeringsenhet (6 kap. 6 § första stycket IL), ska ta upp utdelning från samfälligheten som inkomst av näringsverksamhet (13 kap. 10 § första stycket IL).

I 6 kap. 6 § andra stycket IL föreskrivs i fråga om svenska juridiska personer som förvaltar andra samfälligheter än som avses i första stycket att inkomster och utgifter i samfälligheten ska fördelas på delägarna. I fråga om fastigheter som äger del i sådana samfälligheter, liksom i samfälligheter som inte förvaltas av juridiska personer, gäller att inkomster och utgifter ska hänföras till den näringsverksamhet som fastigheten ingår i. För enskilda näringsidkare gäller enligt 13 kap. 10 § andra stycket IL att bestämmelserna för handelsbolag ska tillämpas. Dessa bestämmelser innebär att kapitalvinster och kapitalförluster på fastigheter och bostadsrätter ska tas upp i inkomstslaget kapital medan övriga inkomster och utgifter tas upp i näringsverksamheten (jfr 13 kap. 4 § IL). Om den fastighet som äger del i samfälligheten är en lagerfastighet ska kapitalvinsten eller kapitalförlusten redovisas i näringsverksamhet (13 kap. 10 § andra stycket IL).

Beträffande annan svensk samfällighet än sådan som avses i 6 kap. 6 § första stycket IL (gemensamhetsanläggning m.m.) behöver intäkten från samfälligheten redovisas endast om nettot uppgår till minst 600 kr (15 kap. 10 § IL). Med netto

avses i detta sammanhang skillnaden mellan den på fastigheten belöpande andelen av samfällighetens intäkter och den på fastigheten belöpande andelen av samfällighetens kostnader. Detta gäller inte kapitalvinster och kapitalförluster.

Balansposter

Inkomster av näringsverksamhet redovisas enligt bokföringsmässiga grunder. Hänsyn ska vid inkomstberäkning tas till bl.a. värdet av lager, fordringar och skulder. För den som upprättar ett förenklat årsbokslut gäller vissa förenklade redovisningsregler.

Lager

Värdering av lagret sker enligt de regler som i övrigt gäller för lagervärdering (17 kap. 2–4 a §§ IL).

Anskaffningsvärdet, eller om nettoförsäljningsvärdet är lägre, detta värde, ska anges för varje tillgång i lagret post för post.

Anskaffningsvärdet för virke från egen skog kan bestämmas med ledning av direkta och indirekta kostnader för avverkning och transport fram till den plats där virket läggs upp i avvaktan på försäljning. Vid beräkningen får under vissa förhållanden ränta under produktionsprocessen medräknas (se BFN:s Vägledning om redovisning av varulager, avsnitt 3.2).

Nettoförsäljningsvärdet utgörs av försäljningsvärdet efter avdrag för beräknad försäljningskostnad.

Något avdrag för inkurans eller nedskrivning till 97 % blir inte aktuellt vid värdering till nettoförsäljningsvärde. Däremot får lagret tas upp till 97 % av det samlade anskaffningsvärdet.

Enskild näringsidkare som valt att tillämpa ett förenklat årsbokslut enligt 6 kap. 10 § BFL, behöver inte ta upp något värde på lagertillgångarna om lagrets sammanlagda värde uppgår till högst 5 000 kr (17 kap. 4 a § IL).

Fordringar

Värdet av levererade varor eller för köparens räkning inmätta skogsprodukter, för vilka likvid inte erhållits under räkenskapsåret, ska redovisas som fordran. Beräkningen av virkesfordringarnas storlek görs med utgångspunkt i mätbesked eller liknande handling.

Sjukpenning

Sjukpenning och rehabiliteringspenning enligt lagen om allmän försäkring är ersättningar som ska tas upp som inkomst av näringsverksamhet om de grundar sig på förvärvsinkomst på grund av näringsverksamhet. Motsvarande gäller för sjukpenning och smittbärrapenning enligt andra särskilt angivna lagar i 15 kap. 8 § IL.

61.3.2.2 När sker beskattning av skogsinkomster?

Av 14 kap. 2 § IL framgår att resultatet av näringsverksamhet ska beräknas enligt bokföringsmässiga grunder. Vid beräkning av resultatet ska inkomster tas upp som intäkt det beskattningsår som de hänför sig till enligt god redovisningssed om inte något annat är särskilt föreskrivet i lag.

Huvudregeln är att skogsinkomster ska redovisas enligt god redovisningssed. En inkomst ska hänföras till det år då den ska tas upp som intäkt i räkenskaperna även om den inte uppburits kontant.

För avverkningsrätter finns en undantagsregel som ger skogsägaren möjlighet att under vissa förutsättningar tillämpa kontantmässig redovisning. Se nedan.

Fordringar – beskattnings- tidpunkt

Fordringar tas upp som intäkt under det år då de uppkommer. Fordran anses normalt ha uppkommit när varan levererats eller när arbete utförts. Beträffande skogsprodukter gäller dessutom att fordran uppkommer när virke inmätts för köparens räkning. Inmätningstillfället är alltså avgörande för om avverkat men inte avhämtat virke ska anses utgöra lager eller motsvaras av fordran.

Inmätning

Inmätning kan ske på flera sätt. Vid leverans av massaved eller sågtimmer till fabrik eller sågverk sker ofta inmätning i samband med att virket tas emot för bearbetning (industri-mätning). Inmätning kan emellertid även göras när virket ligger travat på säljarens fastighet eller i samband med omlastning t.ex. till järnvägstransport.

Fordrans storlek okänd

I vissa fall har man inte kännedom om fordrans exakta storlek vid bokslutstillfället. Detta kan inträffa vid avverkningsuppdrag eller leveransrotköp om man inte tillämpar kontantmässig redovisning. Ett bolag eller en skogsägarförening åtar sig avverkning av ett visst område och köper det avverkade virket. Innan avverkningen slutförts kan flera faktorer t.ex. avverkad kvantitet, pris, avverkningskostnader m.m. vara okända för fastighetsägaren. De okända faktorerna kan i större eller mindre omfattning påverka ersättningen. Genom avtalet om avverkningsuppdrag eller leveransrotköp har skogsägaren fullgjort vad som åligger honom. Skogsägaren ska därför enligt Skatteverkets uppfattning redovisa fordran för avtalet det beskattningsår då avtalet har slutits. Har full betalning då inte skett ska fordran för resterande belopp enligt kontraktet

	redovisas. Vid värderingen av denna fordran ska beaktas de okända faktorer som kan påverka ersättningen.
När blir virke lager?	Virke, som avverkats men ännu inte inmätts för köparens räkning, betraktas som lager av skogsprodukter. Så snart inmätning skett upphör virket att vara lager hos säljaren, oavsett om det ligger kvar på hans upplagsplats eller inte. Rotstående skog är aldrig lager. Avverkningsrätt, som innebär en rätt att inom viss tid avverka skog på rot, har inte ansetts utgöra varulager (Riksskattenämnden 1952 1:3 och 4:5).
Förskott	Ett erhållet förskott för skogsprodukter ska redovisas som skuld i räkenskaperna i den utsträckning det inte motsvaras av leverans eller för köparen inmätt virke. På så sätt påverkas inte resultatet av näringsverksamheten förrän det beskattningsår då leveranser sker.
Specialregel för avverkningsrätter	Från huvudregeln om bokföringsmässig redovisning av intäkterna finns ett undantag som ger skogsägaren rätt att i vissa fall redovisa intäkt av försåld avverkningsrätt kontantmässigt enligt en betalningsplan. Regeln, som finns intagen i 21 kap. 2 § IL, innebär att en skogsägare vilken enligt upprättat avverkningskontrakt försåld avverkningsrätt mot betalning som utfaller under flera år, får redovisa uppburet belopp till beskattning det år då beloppet enligt kontraktet ska erhållas kontant. Lagtexten ställer inget krav på en preciserad betalningsplan. Enskilda näringsidkare som upprättar förenklat årsbokslut ska i bokslutet inte redovisa någon kvarstående fordran enligt betalningsplan för upplåten avverkningsrätt till skog. De ska dock upplysa om storleken på den obeskattade reserven enligt betalningsplan i syfte att ge en mer rättvisande bild av företagets ställning (punkt 8.1).
61.3.2.3 Intäkter av skogsbruk i samband med markupplåtelser	
Upplåtelse av nyttjanderätter	Upplåtelser av nyttjanderätt till lantbruksenheter är vanliga. Den skattemässiga behandlingen av ersättning för dessa nyttjanderätter varierar beroende på om nyttjanderätten avser begränsad tid eller obegränsad tid (allframtidsupplåtelse).
Begränsad tid	Att nyttjanderätter avseende begränsad tid, såsom arrenden m.m., utgör skattepliktig inkomst i näringsverksamhet framgår av bestämmelserna i 13 kap. 1 § tredje stycket IL. I detta stycke anges bl.a. att innehav av avverkningsrätt till skog alltid

	räknas som näringsverksamhet. Med begränsad tid kan avses en så lång tid som 50 år (jfr 7 kap. 5 § JB).
All framtid	Avyttring av fastighet anses däremot föreligga när ägare av fastighet fått engångsersättning på grund av allframtidsupplåtelse (45 kap. 6–7 §§ IL).
Speciella skogsersättningar i samband med markupplåtelser	De vanligaste markupplåtelseerna mot engångsersättning avser framdragning av vägar, kraftledningar etc. Ersättningsbeloppen beskattas enligt de regler som i övrigt gäller för nyttjanderättsupplåtelser. Många gånger består den totala ersättningen av flera delbelopp som ska tas upp till beskattning i skilda inkomstslag.
Bestående skador	En grupp ersättningar avser bestående skador i form av minskning av fastighetens värde på grund av inkomstbortfall eller ökade kostnader. Exempel på sådana ersättningar, för vilka kapitalvinstreglerna ska tillämpas, utgör ersättningar för ianspråktagen skogsmark eller övrig mark, framtida torkskador eller bestående kostnadsökningar för avverkning och transport. Ersättning för den skog som avverkats eller försålts på rot i samband med upplåtelsen, liksom ersättning för tillfälliga skador i skogsbruket, beskattas normalt som intäkt av skogsbruk. Skogsägaren har emellertid här en viss valfrihet mellan att redovisa ersättningar som intäkt av skogsbruk eller låta den ingå i kapitalvinstberäkningen i anledning av allframtidsupplåtelser.
Naturvårdsavtal	Naturvårdsavtal är ett tidsbegränsat frivilligt nyttjanderättsavtal mellan staten genom Skogsstyrelsen och skogsägaren i syfte att bevara och utveckla ett områdes naturvärden. Naturvårdsavtal tecknas vanligen före en period mellan 30 och 50 år och kan skrivas in i fastighetsregistret för att gälla också mot en eventuell ny ägare till fastigheten. Skogsägaren får en ersättning för värdet av vad han avstår. Äganderätten till marken och jakträtten påverkas inte. Ersättning enligt naturvårdsavtal beskattas som inkomst av näringsverksamhet då avtalet avser begränsad tid. Av prop. 2002/03:79, s. 12–13, framgår att ersättningen inte kan ligga till grund för insättning på skogskonto. Skatteverket anser att inkomsten från ett naturvårdsavtal som tecknats fr.o.m. beskattningsår som påbörjats efter 2004-12-31 och som enbart innebär en begränsning för fastighetsägaren att nyttja marken, och inte förutsätter någon motprestation, ska tas upp som intäkt i sin helhet när fastighetsägaren fått rätt till ersättningen (Skatteverket 2005-02-14, dnr 130 84518 05/111).

För avtal tecknade före ovan nämnda tidpunkt kan ersättningen periodiseras och redovisas linjärt under avtalets löptid, se 2011 års upplaga av Handledning för beskattning av inkomst.

**Avtal om
biotopskydds-
område**

Avtal om biotopskydd avser att skydda naturmiljön inom sådana mindre mark- eller vattenområden (biotoper) som utgör livsmiljö för utrotningshotade djur- eller växtarter eller som annars är särskilt skyddsvärda (7 kap. 11 § Miljöbalken). Inom biotopskyddsområde får inte bedrivas verksamhet eller vidtagas åtgärder som kan skada naturmiljön. Skogsstyrelsen fattar beslut om biotopskyddsområde. Ersättning enligt avtal om biotopskydd är normalt en ersättning på grund av en allframtidsupplåtelse och beskattas som avyttring av fastighet (45 kap. 6–7 §§ IL). Om ersättningen skulle avse begränsad tid ska den beskattas som inkomst av näringsverksamhet.

Om fastighetsägaren begär det ska dock kapitalvinster på näringsfastigheter vid sådana avyttringar som enligt 31 kap. 5 § IL medför rätt till avdrag för avsättning till ersättningsfond räknas till inkomstslaget näringsverksamhet (13 kap. 6 § andra stycket IL). Med kapitalvinster avses vinster före kvotering till skattepliktiga vinster (fysiska personer m.fl.). Fastighetsägaren kan välja mellan att antingen beskattas för en kapitalvinst eller att anskaffa ny mark och använda bestämmelserna om ersättningsfonder i 31 kap. IL. Detta sker genom att kapitalvinsten m.m. sätts av till en ersättningsfond (31 kap. 7 § IL). Avdrag medges för avsättningen. Fonden ska sedan inom viss tid tas i anspråk för anskaffning av mark (31 kap. 12 § IL). Om en ersättningsfond tas i anspråk ska det ianspråktaga beloppet inte tas upp som intäkt. Däremot minskar anskaffningsutgiften för marken (31 kap. 17 och 18 §§).

Se avsnitt 66, Ersättningsfonder.

**Ersättning för
skog vid allfram-
tidsupplåtelse**

Om en skogsägare i samband med allframtidsupplåtelse fått ersättning för upplåtelse av avverkningsrätt, får hela ersättningen, även till den del den belöper på försäld skog, på begäran från den skattskyldige, anses som engångsersättning på grund av allframtidsupplåtelsen (45 kap. 8 § IL). Hela beloppet blir då föremål för kapitalvinstbeskattning i inkomstslaget kapital.

Har skogsägaren i stället i samband med upplåtelsen erhållit ersättning för avyttrade skogsprodukter får 60 % av ersättningen för skogsprodukter ses som engångsersättning på grund av allframtidsupplåtelsen. Av ersättningen för skogsprodukterna beskattas i detta fall 40 % i näringsverksamheten och

resterande 60 % blir föremål för kapitalvinstbeskattning i inkomstslaget kapital.

Villkor	Som förutsättning för att helt eller delvis betrakta ersättning för skog som allframtidsupplåtelse gäller att skatteplikt för ersättning för avverkningsrätten eller skogsprodukterna inträtt under samma beskattningsår som ersättningen för allframtidsupplåtelsen (45 kap. 8 § IL). För att dessa regler ska vara tillämpliga krävs alltså att viss ersättning utgår för själva markupplåtelsen.
Samband	De förmånliga reglerna om beskattning av ersättning för skog i samband med allframtidsupplåtelse kan inte utnyttjas vid avverkning av ett större område än det område som direkt berörs av ianspråktagen areal. Avyttringen av träden ska ha ett direkt samband med allframtidsupplåtelsen.
Skriftligt avtal	Ett nyttjanderättsavtal som innebär en allframtidsupplåtelse ska i enlighet med 14 kap. 5 § JB ske i skriftlig form. Avtalet bör bl.a. innehålla uppgift om väggatans längd och bredd. Nyttjanderättsavtal bör vara inskrivet i Lantmäteriets fastighetsregister.
Indexuppräknings	I många fall utbetalas upplåtelseersättningarna först lång tid efter det att det upplåtna området tillträtts eller tagits i anspråk. Anledningen till detta är vanligen att process har förts angående ersättningsbeloppens storlek. I sådana fall utgår regelmässigt särskilda belopp som kompensation för förändringar i prisläget sedan tillträdestillfället. Dessa indexuppräknings behandlas på samma sätt som det grundbelopp till vilket det hänför sig och kan lämpligen fördelas genom proportionering.
Räntor	Utbetalade räntebelopp, vanligtvis dröjsmålsränta, för tiden mellan beslut om ersättningens storlek och fördelning och den faktiska utbetalningstidpunkten, utgör inkomst av näringsverksamhet till den del intäkten influtit från kapital som kan anses tillhöra näringsverksamheten.

61.3.3 Kostnader

61.3.3.1 Driftkostnader eller omkostnader

Enligt 16 kap. 1 § IL gäller, med vissa undantag, att utgifter för att förvärva inkomster ska dras av som kostnad. Reglerna som gäller avdragsrätten i inkomstslaget näringsverksamhet finns i huvudsak samlade i 16 kap. IL.

Skogsplantering, dikning m.m.	Av 21 kap. 3 § IL framgår att utgift för anläggning av ny skog och för dikning som främjar skogsbruk ska dras av omedelbart.

**Diken, skogsvägar,
värdeminskning**

Inventarier

Avdragsgilla utgifter för vård och underhåll av skogen kan därutöver bestå av stämpling, bränning, markberedning, röjning, gallring, skogsgödsling, besprutning, skogsbruksplaner m.m.

Se avsnitt 61.2.4.

Av 18 kap. 1 och 3 §§ IL framgår att utgifter för anskaffande av maskiner och andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier dras av som kostnad i form av årliga värdeminskningsavdrag. Vad som avses med begreppet ”stadigvarande bruk” framgår dock inte. I 16 kap. 1 § IL finns den grundläggande bestämmelsen om vilka utgifter som ska dras av i inkomstslaget näringsverksamhet. Principiellt gäller att utgifter för att förvärva och bibehålla inkomster ska dras av som kostnad. Exempel på typiska inventarier för skogsbruk är skogstraktorer, skördare, skotare, processorer, raststugor och vagnar. Utgifter för maskiner och redskap som används för framställning av ved anses vara avdragsgilla, eftersom den färdiga varan är en skogsråvara med en naturlig anknytning till skogsbruk.

Det förhållandet att inkomster saknas under ett antal år är i sig inte tillräckliga skäl att inte godta ett inköpt inventarium som tillhörande näringsverksamheten. Modernt skogsbruk innebär att inkomster kan inflyta med långa mellanrum under enstaka år. Efter en större avverkning ställer samhället krav på återställningsåtgärder med stora utgifter som följd.

Plantering, dikning, röjning m.m. är åtgärder som inte ger direkta inkomster. Om de inte vidtas blir emellertid avkastningen av skogen lidande sett i ett längre perspektiv. Många gånger krävs det därför en vidare bedömning än att enbart se till omsättnings storlek ett enstaka år för att bedöma avdragsrätten för ett inventarium.

I det sammanhanget intar inventarier som enbart är lämpade att användas i skogsbruket en särställning. Det finns sällan anledning att anta att t.ex. en skogstraktor anskaffats av andra skäl än för användning i näringsverksamhet. Används ett sådant inventarium för privata ändamål kan uttagsbeskattning av denna användning komma ifråga. Däremot kan bedömningen av behovet i skogsbruket bli annorlunda om näringsidkaren förvärvat t.ex. en snöskoter.

Det företagsekonomiska behovet av ett inventarium kan på en skala variera alltifrån mycket framträdande till nästan helt utesluten såvida inte fråga är om s.k. kärntillgångar som klart fyller en funktion i verksamheten. Därför aktualiseras en

bedömning i det enskilda fallet utifrån de specifika förutsättningar som gäller.

**Snöskoter och
fyrhjuling**

En snöskoter som sporadiskt används för persontransport till och från skogsskiften, vid tillsyn av skogen och för vedhämtning vid enstaka tillfällen, kan normalt inte anses uppfylla kravet på inventarium för skogsbruket.

En snöskoter utgör i sig inget typiskt arbetsredskap i skogsbruk på samma sätt som exempelvis en traktor. Snöskotrar anskaffas ofta av helt andra skäl såsom för rekreation och fritid och utgör då en privat tillgång. Innehavet av skogsfastighet medför alltså inte med automatik avdragsrätt. En s.k. dubbelbandare eller snöskoter med brett eller förlängt drivband med stor motorstyrka och försedd med backväxel kan däremot vara användbar i skogsbruket som dragfordon. Med förvärvet av snöskotern följer oftast inköp av timmerkälkar m.m.

En motsvarande bedömning får ske om anskaffningen avser en s.k. fyrhjuling.

Husvagnar

En husvagn är normalt sett inte en verksamhetsanknuten tillgång i jord- och skogsbruk. Husvagnar säljs och används så gott som uteslutande för fritidsboende. Kostnader för husvagn är i grunden således att anse som typiska levnadskostnader. Transportabel rastkoja, typ ”skogshuggarvagn”, som inte är lämpad för allmän trafik, torde kunna godtas som inventarium under förutsättning att den kommit till stadigvarande användning i driften.

Privat användning

Om ett inventarium är avsett för stadigvarande bruk i skogsbruket får avdrag för värdeminskning göras. Direktavdrag medges för inventariets löpande driftkostnader. Förekommer privat användning kan uttagsbeskattning komma i fråga.

Kammarrätten i Sundsvall har i dom 2007-04-19, mål nr 337-07, uttagsbeskattat dispositionsrätten till en snöskoter då det framstod som i så hög grad osannolikt att den aktuella skotern inte alls kommit till privat användning.

Treårsinventarier

Om inventariernas ekonomiska livslängd antas uppgå till högst tre år får hela anskaffningsutgiften dras av under anskaffningsåret. Även inventarier av mindre värde får dras av omedelbart (18 kap. 4 § andra stycket IL). Gränsen för inventarier av mindre värde utgör ett halvt prisbasbelopp exklusive mervärdesskatt och gäller för alla företag oavsett storlek

Se avsnitt 57.4.2, Omedelbart avdrag.

Skogskonto Skogsskadekonto	61.3.3.2 Avsättningar m.m. Reglerna om uppskov med beskattning av medel som satts in på skogskonto eller skogsskadekonto redovisas närmare under avsnitt 61.3.5. Syftet med dessa konton för uppskjuten beskattning är att möjliggöra inkomstutjämnning mellan åren, dvs. flytta inkomster framåt i tiden.
Avsättningar framtida utgifter m.m.	61.3.3.3 Framtida återväxtåtgärder Inga avsättningar för framtida återväxtåtgärder får ske i de fall bestämmelserna om förenklat årsbokslut tillämpas. Avsättning för framtida utgifter kräver således att vanligt årsbokslut/årsredovisning upprättas. Enligt 1 § Skogsvårdslagen (1979:429), SVL, ska skogen skötas så att den uthålligt ger en god avkastning samtidigt som den biologiska mångfalden behålls. Den produktiva skogsmarkens ägare är enligt 8 § ansvarig för anläggning och vård av ny skog. Skyldigheten att anlägga ny skog på produktiv skogsmark regleras i 5 § SVL och 2–5 §§ i Skogsvårdsförordningen (SVF). Föreligger det enligt 5 § punkt 1 eller 2 SVL skyldighet att anlägga ny skog ska enligt 3 § SVF sådd, plantering eller åtgärder för naturlig förnygring ha skett senast under det tredje året räknat från det år skyldigheten uppkom. Enligt 6 § SVL ska vid anläggning av ny skog de förnygringsåtgärder vidtas som kan behövas för att trygga återväxten av en skog med tillfredsställande täthet och beskaffenhet i övrigt. Vidare föreskrivs i 6 § SVF att ny skog ska vårdas genom hjälpplantering, plantröjning och andra åtgärder som behövs för att den ska utvecklas tillfredsställande. I grova drag kan skogsvårdande åtgärder beskrivas enligt följande med början vid kalavverkning (givetvis med reservationer för avvikelser i tiden). 1. Kalavverkning år 1. 2. Hyggesrensning år 1 (antingen före eller efter slutavverkning). 3. Markberedning, 2–2,5 år efter avverkning. 4. Skyddsdikning, 2–2,5 år efter avverkning. 5. Plantering eller sådd inom 3 år efter avverkning.

6. Plantinventering sker exempelvis vid tre olika tillfällen, 4–6 veckor efter plantering samt 2 och 4 år efter plantering, dvs. 5 och 7 år efter avverkning.
7. Røjning, 8–15 år efter avverkning.
8. Gallring, ca 30 år efter avverkning.
9. Hyggesrensning strax före slutavverkning för att underlätta den maskinella avverkningen.
10. Slutavverkning, 80–120 år efter plantering.

Ovanstående schematiska beskrivning av åtgärder, som innebär omfattande skyldigheter för markägaren att vårda skogsmarken, kan medföra stora utgifter. Fråga uppkommer hur dessa utgifter ska periodiseras med hänsyn till erhållna och förväntade intäkter.

Praxis

Enligt äldre praxis har skogsägare i samband med avverkning av skog haft rätt till avdrag för avsättning för framtida utgifter avseende markberedning, inköp och plantering av skogsplanter m.fl. åtgärder fram till och med punkt 5 ovan (RÅ 1984 1:8). Däremot har en skogsägare som köpt en fastighet med planteringsbehov inte haft rätt till avdrag för avsättning till framtida återväxtåtgärder efter avverkning som gjorts av den tidigare ägaren till fastigheten (RÅ 1988 ref. 14). Ett annat fall där avdragsrätt inte föreligger för avsättning är när skogsägaren tillämpar bestämmelsen i 21 kap. 2 § IL som medger att ersättning för avverkningsrätt tas upp som intäkt enbart med under året erhållna betalningar (RÅ 1997 ref. 52).

Genom dom får Högsta förvaltningsdomstolen (RÅ 2010 ref. 32) anses ha utvidgat den äldre praxisen för avdragsrätt för framtida återväxtåtgärder avseende vilka slag av åtgärder som är avsättningsgilla. Ett större företag i skogsbranschen hade gjort avverkningar. Vid årets slut gjordes en beräkning av framtida förväntade utgifter, den s.k. återbeskogningskulden, för skogsvård som fanns på den brukade skogsmarken. Vid beräkningen av avsättningen hade, förutom de kostnader som beräknats för åtgärder fram till och med plantering, inkluderats kostnader avseende åtgärder för att säkerställa förnyring av den nyplanterade skogen, såsom hjälpplantering, lövrøjning, ogräsbekämpning, behandling av viltskador och insekter samt behandling av skador på grund av stormfällning och blötsnö. Åtgärderna bedömdes normalt utföras senast 3 år efter planteringen. Högsta förvaltningsdomstolen fann, med stöd av ett yttrande från Bokföringsnämnden, att det var god redo-

visningssed att göra avsättning såväl för åtgärder enligt 5 §, som för sådana föryngringsåtgärder som avses enligt 6 § SVL. Företaget medgavs därför avdrag för avsättningen.

Avsättning

Avsättning till framtida skogsvårdsåtgärder bör således till stor del kunna omfatta de åtgärder som avses i punkt 6 ovan. Åtgärder som utförs därefter är att hänföra till löpande förvaltning av fastigheten och ska inte omfattas av avsättning till framtida åtgärder. Avdrag för dessa utgifter aktualiseras först i och med att åtgärderna vidtas.

Följande villkor ska vara uppfyllda för att framtida avsättning ska få ske i räkenskaperna

- utgiften ska vara knuten till periodens, eller tidigare perioders, intäkter,
- utgiften ska inte vara av driftkostnadskaraktär,
- det ska vara sannolikt att utgiften uppkommer,
- utgiften ska kunna beloppsbestämmas,
- avsättningen ska omprövas i varje bokslut.

Vid slutavverkning erhålls intäkter och till dessa intäkter är vissa kostnader hänförliga. Sådana kostnader som är direkt förknippade med skyldigheten att återplantera och föryngra enligt SVL och SVF är hänförliga till avverkningsintäkten och utgör avsättningsgilla framtida utgifter.

Skatterättsligt

Enligt de allmänna bestämmelserna i 14 kap. 2 § IL medges avdrag för utgifter det år som kostnaden är hänförlig till enligt god redovisningssed. Värdet av utgående balansposter, däribland avsättningar, bestäms med hänsyn till förhållandena vid beskattningsårets utgång (14 kap. 3 § IL).

En utgående balanspost ska vidare återföras som ingående balanspost nästföljande år, för att slutligen ställas mot de faktiska utgifterna för återväxtåtgärder det år dessa uppkommer.

Vid upprättande av förenklat årsbokslut får avsättningar inte redovisas i bokslutet. Det medför att dessa skattskyldiga inte kan medges avdrag för framtida återväxtåtgärder. Detta beror på att den skattemässiga avdragsrätten för framtida återväxtåtgärder är kopplad till att företaget har rätt att enligt god redovisningssed bokföra en avsättning i bokslutet, vilket de som upprättar förenklat bokslut alltså inte har.

Underlag för avsättning

Den skattskyldige ska genom dokumentation dels visa vilka åtgärder som avses med avsättningen, dels göra storleken av det avsatta beloppet sannolik. En schablonberäkning bör således inte godtas. Finns underlag i form av skogsbruksplan, som även är kostnadsberäknad, utgör en sådan ett godtagbart underlag.

Vad angår utgifterna för ifrågavarande åtgärder gäller att dessa ska betalas av den skattskyldige själv och att åtgärderna faktiskt blir utförda inom de närmast följande åren efter avverkningen.

På Skogsstyrelsens webbplats, www.svo.se, står att läsa: ”De åtgärder som behövs för att trygga återväxten, t.ex. markberedning och plantering, måste utföras senast under tredje året efter avverkningsåret. Skogsstyrelsen kan i särskilda fall förlänga tiden.”

Avsättning för framtida återväxt åtgärder – avverkningsrätt inte beskattad del

En skogsägare valde att redovisa en dellikvid för upplåtelse av avverkningsrätt enligt kontantprincipen. Samtidigt tillgodoförde han sig avdrag för utgifter för framtida skogsvård. Högsta förvaltningsdomstolen fann att eftersom den ännu inte beskattade delen av ersättningen täckte ifrågavarande utgifter var skogsägaren inte berättigad till det yrkade avdraget för utgifter för framtida skogsvård (RÅ 1997 ref. 52).

Skogsavverkning – tidigare ägare

Ett bolag har vid inkomsttaxeringen inte fått tillgodoföra sig avdrag för i räkenskaperna gjord reservering för framtida utgifter för återväxtåtgärder efter skogsavverkning som gjorts av tidigare ägare av fastigheten (RÅ 1988 ref. 14).

61.3.4 Skogsavdrag

61.3.4.1 Allmänt

Vid 1981 års taxering infördes nya schabloniserade och enklare beräkningsregler för skogsavdrag. De ersatte äldre och mer komplicerade regler med koppling bl.a. till skogens återstående virkesförråd. Särskilda övergångsbestämmelser medför dock att äldre bestämmelser alltså i vissa delar kan vara aktuella att tillämpa. Dessa beskrivs i Handledning för beskattning av inkomst vid 2011 års taxering (SKV 302 utgåva 27).

Skogsavdraget är ett av skogsägarens viktigaste verktyg både för att senarelägga beskattningen av skogsinkomster och för att underlätta egenfinansiering vid köp av skogsfastighet.

Systemet med skogsavdrag innebär att betalning av skatt för det begärda avdraget flyttas fram till den tidpunkt fastigheten, som tillfört avdragsutrymmet, avyttras genom försäljning eller likvärdig avyttring.

Skogsavdraget är ett skattemässigt värdeminskningsavdrag som bl.a. sänker fastighetsvärdet vid beräkning av kapitalunderlagen för räntefördelning och expansionsfond.

Skogsavdragsutrymmet gäller hela näringsverksamheten. Om det skett flera förvärv av skogsfastigheter har det ingen betydelse på vilken fastighet avverkningen sker eller från vilket fastighetsförvärv avdragsutrymmet härrör.

Skogsavdraget kan få medföra ett underskott i näringsverksamheten till skillnad för vad som gäller för insättning på skogskonto och skogsskadekonto.

Skatteverket anser att skogsavdrag kan erhållas vid skogsintäkt av fastighet belägen inom EES (Skatteverket 2007-11-26, dnr 131 684681-07/111).

**Grunden för
rätten till avdrag**

Reglerna innebär att rätten till avdrag ett visst beskattningsår knyts direkt till årets intäkter i skogsbruket, den avdragsgrundande skogsintäkten. Avdraget, som kan anses motsvara ett uttag av skogskapital, innebär ingen definitiv skattelättnad eftersom avdraget ska återföras vid en framtida avyttring och kapitalvinstbeskattning av fastigheten (26 kap. IL).

Skogsavdrag kan begäras till dess att skogsägaren förbrukat sitt avdragsutrymme, dvs. det totala belopp han kan göra avdrag med under innehavstiden. Avdragsutrymmet bestäms med ledning av anskaffningsvärdet för skog och produktiv skogsmark vid förvärvet av lantbruksenheten.

61.3.4.2 Skogsavdragets storlek

Vilka skogsintäkter kan ingå?

Avdragets storlek beräknas med utgångspunkt i skogens anskaffningsvärde, avdragsutrymmet och den avdragsgrundande skogsintäkten (21 kap. 5 § IL).

Skogsintäkter förekommer i olika former. De vanligaste är

- på grund av upplåtelse av avverkningsrätt,
- på grund av avyttrade skogsprodukter,
- på grund av uttag av produkter för eget bruk eller för användning i annan näringsverksamhet.

Även följande intäkter får ingå i den avdragsgrundande skogsintäkten

- försäkringsersättning för skador på skog,

- ersättning för skog som avverkats på samfällad skogsmark i vilken fastighetsägaren äger en del (ej självständig taxeringsenhet),
- ersättning för förtidig avverkning (om beskattning sker som inkomst av skogsbruk),
- värdet av avverkningsrätt som fastighetsägaren överlåtit genom gåva,
- efterlikvider som ses som ett tillägg till tidigare leveranser. Det ska finnas ett orsakssamband mellan tidigare skogsintäkt och den senare tillgodoförda priskorrigerande efterlikviden.

Varufordringar

Inkomst av näringsverksamhet, i vilken skogsbruk ingår, ska redovisas enligt bokföringsmässiga grunder. Därvid ska bl.a. ökning och minskning av varufordringar beaktas. På grund härav kan varufordringarna komma att påverka även den avdragsgrundande skogsintäkten.

Ej avdragsgrundande poster

Följande poster utgör inte avdragsgrundande skogsintäkter

- uttagna skogs- eller skogsskadekontomedel,
- utdelning från häradsallmänning,
- lager av avverkade skogsprodukter,
- förskott för skogsprodukter som inte levererats eller inmätts,
- ersättning för fördyrad avverkning,
- ersättning för avverkningsrätt som erhållits efter det att all mark eller produktiv skogsmark i näringsverksamheten avyttrats.

Avdragsgrundande skogsintäkt

Med avdragsgrundande skogsintäkt avses ett belopp, som motsvarar summan av beskattningsårets hela intäkt på grund av upplåtelse av avverkningsrätt och 60 % av beskattningsårets intäkt på grund av avyttrade skogsprodukter eller på grund av att den skattskyldige tillgodogjort sig skogsprodukter för eget bruk eller i någon annan av honom bedriven verksamhet (21 kap. 6 § IL).

Rotvärdet

Att endast 60 % av intäkten av försålda skogsprodukter utgör avdragsgrundande skogsintäkt beror på att avverkningskostnaderna schablonmässigt beräknas till 40 % och rotvärdet till 60 % av skogsprodukternas värde. Detta sker i syfte att förenkla avdragsberäkningarna. I verkligheten varierar avverk-

ningskostnaderna givetvis med förhållandena på den enskilda fastigheten. Som reglerna är utformade behöver de verkliga kostnaderna inte utredas.

Skogsavdrag beräknas med utgångspunkt endast i beskattningsårets avdragsgrundande skogsintäkter.

Avdragsbelopp

En enskild näringsidkare får under innehavstiden totalt göra skogsavdrag med högst 50 % av anskaffningsvärdet för skog och produktiv skogsmark (21 kap. 9 § IL).

Beskattningsårets avdrag

En skogsägare kan för ett visst enskilt beskattningsår göra avdrag med högst 50 % av den avdragsgrundande skogsintäkten, vilket alltså innebär högst

- 50 % av beskattningsårets intäkt på grund av upplåtelse av avverkningsrätt och
- 30 % av beskattningsårets intäkter på grund av avyttrade skogsprodukter (leveransvirke) samt värdet av skogsprodukter som uttagits för eget bruk eller för användning i annan verksamhet.

Exempel

Under beskattningsåret har skogsägaren haft följande intäkter från skogen

	Leveransvirke	Avverkningsrätt
Avverkningsrätt		160 000
Leveransvirke	110 000	
Utgående fordran	20 000	
Ingående fordran	- 40 000	
Summa	90 000	160 000

Skogsavdrag kan detta beskattningsår medges med högst 50 % av 160 000 + 30 % av 90 000, dvs. 107 000 kr, under förutsättning att avdragsutrymmet räcker till.

Rationaliseringsförvärv

Om fastigheten förvärvas genom s.k. rationaliseringsförvärv, dvs. ett förvärv som utgör ett led i skogsbrukets yttre rationalisering, får avdrag göras med hela den avdragsgrundande skogsintäkten. Detta innebär att om en enskild näringsidkare förvärvar ytterligare skog och produktiv skogsmark och förvärvet medför mer ändamålsenliga och rationella brukningsenheter, höjs under viss tid beskattningsårets avdrag (men inte avdragsutrymmet) till det dubbla. Avdrag kan i dessa fall göras med ett belopp som motsvarar summan av hela intäkten till följd av upplåtelse av avverkningsrätt och 60 % av intäkten till

följd av försäljning eller uttag av skogsprodukter. Regeln gäller vid förvärv genom köp, byte eller därmed jämförligt fång eller genom fastighetsreglering eller klyvning (21 kap. 10 § IL).

Förhöjt avdrag inom fem år – avdragsutrymmet ökar inte

Det förhöjda avdraget får göras endast för det beskattningsår då fastigheten har förvärvats och de därpå följande fem beskattningsåren. Vid fastighetsreglering och klyvning räknas som förvärvstidpunkt den tidpunkt för tillträde som gäller enligt fastighetsbildningslagen eller, om den skattskyldige begär det och fastighetsbildning sökts, den tidpunkt för tillträde som gäller enligt skriftligt avtal. Ett utnyttjande av det förhöjda avdraget får inte innebära att det sammanlagda avdragsbeloppet överstiger 50 % av anskaffningsvärdet för rationaliseringsförvärvet. Med andra ord ökar inte avdragsutrymmet på grund av ett rationaliseringsförvärv. Däremot får vid sådana förvärv kostnader för lagfart, fastighetsbildning och andra förvärvskostnader, som inte är direkt avdragsgilla, räknas med vid beräkningen av anskaffningsvärdet (21 kap. 15 § IL). Detta medför att avdragsutrymmet vid rationaliseringsförvärv blir något högre än om förvärvet inte utgjort ett sådant förvärv.

Det förhöjda skogsavdraget får göras oavsett om avverkningen sker på den mark som förvärvats i rationaliseringssyfte eller om avverkningen helt eller delvis sker på redan ägd skogsmark.

Lägsta avdragsbelopp

Avdrag får inte för något år göras med lägre belopp än 15 000 kr (21 kap. 11 § IL).

Om skogsbruket bedrivs i enkelt bolag eller under samäganderätt är minimibeloppet 3 000 kr för varje delägare. En förutsättning är dock att avdraget för hela den gemensamt bedrivna verksamheten skulle ha uppgått till minst 15 000 kr om alla delägarna skulle ha utnyttjat sin avdragsrätt. En delägare får utnyttja sin avdragsrätt även om de andra delägarna avstår.

Detta innebär att skogsintäkterna för beskattningsåret måste uppgå till minst 30 000 kr för försålda avverkningsrätter eller minst 50 000 kr vid försäljning av skogsprodukter. Vid rationaliseringsförvärv får som framgår ovan avdrag göras med hela rotvärdet, varigenom motsvarande beloppsgränser blir 15 000 respektive 25 000 kr.

Avrundning

Avrundningen av avdragsbeloppet sker så att avdrag får göras med helt hundratal kronor avrundat nedåt.

Undantag

Om fråga är att utnyttja hela det återstående avdragsutrymmet – och detta understiger beloppsgränserna – får avdrag göras

Avdrag för handelsbolag

med ett lägre belopp. Detta ”slutavdrag” får inte fördelas på flera år (21 kap. 11 § IL).

För handelsbolag som innehar skogsfastighet beräknas avdraget för bolaget. Lägsta årliga avdrag är 15 000 kr för bolaget. Här gäller inte någon 3 000 kronors gräns för den enskilde delägaren (21 kap. 8 § IL).

Avdrag endast under innehavstiden

Av 21 kap. 4 § IL framgår att rätt till skogsavdrag inte föreligger såvitt gäller intäkt som den skattskyldige tar upp till beskattning efter det att all skogsmark som ingår i näringsverksamheten har förvärvats av ny ägare. Avdragsrätten är således begränsad till den tid som den skattskyldige ägt fastigheten.

Skälet till bestämmelsen är av praktisk natur. Vinst vid försäljning av näringsfastighet medför i princip kapitalvinstbeskattning och medför även återföring av under innehavstiden gjorda skogsavdrag. Om intäkterna från en förbehållen avverkningsrätt erhålls ett senare beskattningsår än då skogsmarken avyttrades, och ändå grunda rätt till skogsavdrag, skulle kapitalvinstberäkning inte kunna slutföras förrän alla intäkter från den behållna avverkningsrätten erhållits.

I det nu angivna fallet kan viss lindring i beskattningen dock ske genom att möjligheten till resultatreglering, bl.a. via skogskontobestämmelserna, står öppen.

Om den skattskyldige efter fastighetsförsäljningen har kvar annan skogsmark, som ingick i samma näringsverksamhet som den avyttrade delen, möter detta inget hinder att utnyttja skogsavdrag som grundar sig på en försäljning av en förbehållen avverkningsrätt på den avyttrade fastighetsdelen, förutsatt givetvis att avdragsutrymmet inte är förbrukat.

61.3.4.3 Avdragsutrymme

Avdragsutrymmet är ett uttryck för hur stora skogsavdrag fastighetsägaren sammanlagt får göra under innehavstiden och är ställt i relation till skogens och den produktiva skogsmarkens anskaffningsvärde. Avdragsutrymmet är för fysiska personer 50 % av anskaffningsvärdet och för juridiska personer 25 % (21 kap. 7–9 §§ IL). Skälet till att avdragsutrymmet för juridiska personer har begränsats till 25 % av anskaffningsvärdet, är enligt departementschefen (prop. 1978/79:204, s. 55), att deras skogsinnehav normalt är mera permanent. Skogsavdragen kan därför för de juridiska personerna i praktiken innebära en definitiv skattelättnad eftersom dessa avdrag endast mera sällan kommer att återföras till beskattning vid en avyttring.

Medan avdragsbeloppet utgör ett mått på avdragets storlek för ett visst beskattningsår kan avdragsutrymmet sägas innebära ett mått på de sammanlagda avdragsbeloppen under hela innehavstiden. När den skattskyldige under ett eller flera år tillgodogjort sig avdrag med så stort belopp att avdragsutrymmet förbrukats, kan ytterligare skogsavdrag inte göras.

Benefikt förvärv

Om en fastighet förvärvas genom arv, testamente, gåva, bodelning eller på liknande sätt tar förvärvaren över den tidigare ägarens anskaffningsvärde. Avdragsutrymmet är för förvärvaren antingen 50 eller 25 % av anskaffningsvärdet beroende på om den skattskyldige är en fysisk eller en juridisk person.

Det är avdragsutrymmet som avgör de framtida möjligheterna till avdrag. För den som förvärvar en fastighet genom gåva eller annat benefikt fång bestäms avdragsutrymmet enligt 21 kap. 16 § IL. Bestämmelserna innebär att det gäller kontinuitet på så sätt att förvärvaren dels tar över den tidigare ägarens anskaffningsvärde, dels anses ha gjort skogsavdrag med samma belopp som den tidigare ägaren (HFD 2011 ref. 79).

Dödsbo

Dödsbo har rätt till samma avdrag som den avlidne skulle ha haft för en fastighet som ägdes av denne vid dödsfallet (21 kap. 9 § IL). Om dödsboet förvärvat fastigheten från annan än den avlidne är avdragsutrymmet 25 % liksom för handelsbolag och för övriga juridiska personer (21 kap. 7–9 §§ IL).

**Dödsbodeläga-
res förvärv**

En dödsbodelägare som förvärvat en fastighet genom arv övertar dödsboets anskaffningsvärde och anses ha gjort skogsavdrag med samma belopp som den avlidne och dödsboet tillsammans. Även om dödsboet förvärvat fastigheten på annat sätt än genom arv blir avdragsutrymmet 50 % för dödsbodelägaren.

Gåva till AB

Om en fysisk person ger sin skogsfastighet i gåva till ett aktiebolag ändras avdragsutrymmet från 50 % av anskaffningsvärdet till 25 %. Bolaget anses ha gjort skogsavdrag med samma belopp som den tidigare ägaren.

**Äldre skogs-
innehav**

Ifråga om skog som fanns på fastigheten vid ingången av det beskattningsår för vilket taxering skedde 1981 eller, om taxering inte skedde det året, år 1982, (övergångstillfället) ska anskaffningsvärdet och avdragsutrymmet bestämmas med utgångspunkt i skogens ingångsvärde enligt ditintills gällande regler (4 kap. 32 § lag om ikraftträdande av inkomstskattelagen 1999:1230).

Se Handledning för beskattning av inkomst vid 2011 års taxering (SKV 302 utgåva 27).

Förvärv före 1952 ger inget avdrag

Endast onerösa förvärv år 1952 och senare, samt benefika förvärv 1953 och senare, ger något anskaffningsvärde. Tidigare förvärv ger således ingen rätt till skogsavdrag.

61.3.4.4 Beräkning av skogens anskaffningsvärde

Vid förvärv av lantbruksenheter efter övergången till de nuvarande reglerna beräknas skogsavdragsutrymmet schablonmässigt.

Skogens anskaffningsvärde

Om en fastighet förvärvas genom köp, byte eller på liknande sätt anses skogens anskaffningsvärde vara så stor del av ersättningen för fastigheten som den del av fastighetens taxeringsvärde som avser skogsbruket (skogsbruksvärdet) utgör av hela taxeringsvärdet vid förvärvet. Skogsbruksvärdet är värdet av taxeringsenhetens produktiva skogsmark med växande skog och sådana markanläggningar som används eller behövs för skogsbruket (21 kap. 12 § IL).

Huvudregel vid onerösa förvärv är proportionering

Proportionering ska ske med ledning av hela taxeringsvärdet vid förvärv av hel fastighet.

Exempel

A har köpt en skogsfastighet för 5 200 000 kr. Taxeringsvärdet vid förvärvstidpunkten var 2 800 000 kr, varav skogsbruksvärde 1 050 000 kr. Skogens anskaffningsvärde blir då

$$\frac{1\,050\,000 \times 5\,200\,000}{2\,800\,000} = 1\,950\,000$$

Avdragsutrymmet blir

- för fysisk person 50 % härav eller 975 000 kr
- för juridisk person 25 % härav eller 487 500 kr.

Det belopp som ska proportioneras är bara ersättningen för fastigheten. Andra utgifter för förvärvet, t.ex. för lagfart eller utgifter för fastighetsbildning får inte medräknas.

Värdet av undantagsförmån som förvärvaren påtagit sig att utge ska inte inräknas i ersättningen för fastigheten (RÅ 1987 ref. 118).

Anskaffningsvärdet för skogen ska inte reduceras med ianspråktagen ersättningsfond för mark (RÅ 1999 ref. 71).

	Huvudregel vid onerösa förvärv är proportionering med ledning av taxeringsvärdet vid förvärvstillfället. Regeln är emellertid inte utan undantag (21 kap. 13 § IL).
Justeringsregeln	Beräkningen får ske efter andra grunder om proportionering inte kan tillämpas eller när det är uppenbart att den leder till ett anskaffningsvärde för skogen som avviker från den verkliga ersättningen för skog och skogsmark. Vid tillämpning av justeringsregeln ska anskaffningsvärdet beräknas till det belopp som kan anses motsvara den verkliga ersättningen. Lagstiftaren har ställt höga krav på den skattskyldiges bevisning vid yrkande om tillämpning av justeringsregeln. Däremot krävs inte att avvikelserna vare sig absolut eller relativt ska vara avsevärd.
Begreppet uppenbart	Vad som uppenbart avviker från den verkliga ersättningen blir – som regeln är utformad – en bedömnings- och bevisfråga. Begreppet uppenbart används i skattelagstiftningen för att uttrycka krav på en mycket hög bevisvärdenivå. Det värde som beräknats genom proportionering ska inte frångås bara av den anledningen att det föreligger en utredning som anger ett annat värde (prop. 1978/79:204, s. 51). Det måste dessutom – för var och en som har någon kännedom om skogsbeskattningsfrågor – framstå som klart att den särskilda värderingen ger ett riktigare resultat än proportioneringsmetoden.
Justeringsgrunder	Taxeringsvärdet, med delvärden, kan vara tämligen inaktuellt vid förvärvstillfället. Vid förvärv som skett lång tid efter närmast föregående allmänna fastighetstaxering kan taxeringsvärdet och däri ingående delvärden ge en bild av värdeförhållandena vid förvärvstidpunkten som är mindre rättvisande än vid förvärv som sker i tiden ganska snart efter en allmän fastighetstaxering. Vidare kan avsevärda ändringar ha skett av fastighetens fysiska beskaffenhet genom t.ex. byggnationer, avverkningar eller delavyttringar utan att detta medfört omtaxering vid särskild fastighetstaxering. Särskild fastighetstaxering ska ske bl.a. i det fall taxeringsenhetens värde ökat eller minskat genom sådan förändring i enhetens fysiska beskaffenhet att taxeringsvärdet på grund av förändringen ska ändras med minst en femtedel. Det kan inte heller uteslutas att Skatteverket inte får kännedom om förändringar som rätteligen skulle ha föranlett omtaxering. Den skattskyldiges utredning till grund för ett yrkande om tillämpning av justeringsregeln bör omfatta dels en värdering av samtliga ägoslag utförd med en likformig värderingsmetod som syftar till att ge en uppfattning om marknadsvärdet av

fastighetens alla olika delar vid förvärvstillfället, dels en motivering varför det är uppenbart att justeringsregeln ger ett anskaffningsvärde som bättre motsvarar den verkliga ersättningen än vad proportioneringsregeln skulle göra.

Av det sagda följer att justeringsregeln är avsedd att tillämpas endast i undantagsfall.

Del av fastighet

Vid förvärv av en del av en fastighet kan proportioneringsregeln normalt inte tillämpas. Anskaffningsvärdet för den förvärvade fastighetsdelen måste bestämmas på annat sätt. Den skattskyldige kan visa grunderna för sin beräkning av anskaffningsvärdet genom någon form av utredning. Fastighetstaxeringens delvärden kan vara till viss ledning vid Skatteverkets bedömning av värdet. Skatteverket kan ha behov av att anlita skogssakkunnig för att avgöra vad som kan godtas.

Fastighetsreglering m.m.

Har fastighetsägaren vid fastighetsreglering eller klyvning betalat en ersättning av den anledningen att värdet av den skog och produktiva skogsmark som lagts till hans fastighet är större än värdet av den skog och produktiva skogsmark som överförs från hans fastighet, ska denna ersättning anses som anskaffningsvärde (21 kap. 13 § IL).

Exempel

Vid en ensidig fastighetsreglering bestäms att ägaren (fysisk person) till fastigheten A ska betala en ersättning till ägaren av fastigheten B med 100 000 kr. Ersättningsbeloppet avser värdet av den skog och produktiva skogsmark som från fastigheten B överförs till fastigheten A och utgör förvärvarens anskaffningsvärde. Om ägaren till fastigheten A sedan tidigare hade ett återstående avdragsutrymme på 125 000 kr, ökar detta nu till 175 000 kr ($125\,000 + 100\,000/2$).

Vid en ömsesidig marköverföring både tillförs och avstår två eller flera fastighetsägare skog och produktiv skogsmark. Den som tillförs skog och produktiv skogsmark som är mer värd än den han avstår betalar en ersättning för mellanskillnaden i pengar. Den i pengar utbetalda ersättning utgör hans anskaffningsvärde för den förvärvade skogen och produktiva skogsmarken. I vart fall gäller detta om förvärvet och avståendet sker genom samma fastighetsbildningsbeslut.

Se även Värdeminskningsavdrag i samband med fastighetsreglering och klyvning (Skatteverket 2011-11-15, dnr 131

368322-11/111 respektive Skatteverket 2011-11-15, dnr 131 368325-11/111).

Förvärv genom arv, gåva m.m.

Vid förvärv genom arv, testamente, gåva, bodelning eller annat benefikt fång av all skogsmark i den tidigare ägarens näringsverksamhet tar den nye ägaren över den tidigare ägarens anskaffningsvärde (kontinuitetsprincipen). Avdragsutrymmet för den nye ägaren är antingen 50 eller 25 % av det övertagna anskaffningsvärdet beroende på om förvärvaren är en fysisk eller en juridisk person. Förvärvaren anses ha gjort samma skogsavdrag som den tidigare ägaren (21 kap. 16 § IL).

Exempel

Makarna A och B förvärvade var sin skogsfastighet år 1998 för 8 200 000 kr respektive 4 400 000 kr. Anskaffningsvärdet för skogen bestämdes med hjälp av proportioneringsmetoden till 3 300 000 kr respektive 1 550 000 kr. Avdragsutrymmet är således 1 650 000 kr för A och 775 000 kr för B. Makarna gör skogsavdrag med 500 000 kr respektive 225 000 kr. A avlider år 2000 och lämnar fastigheten genom testamente till sonen C. Samtidigt ger B sin fastighet i gåva till C.

C:s avdragsutrymme i den näringsverksamhet som utgörs av de två skogsfastigheterna blir 1 700 000 (1 650 000 - 500 000 + 775 000 - 225 000) kr.

Köp eller gåva

Gränsdragningen mellan onerösa förvärv (köp, byte, fastighetsreglering) och benefika förvärv (arv, gåva, bodelning) är av avgörande betydelse när det gäller att rätt beräkna anskaffningsvärdet. En som köp betecknad fastighetsöverlåtelse kan i skattesammanhang behandlas som gåva om ersättningen understiger taxeringsvärdet.

A hade 1975 förvärvat en fastighet från sin far genom ett som köp betecknat fång. Ersättningen motsvarade 1974 års taxeringsvärde och understeg 1975 års taxeringsvärde med 35 %. Fastigheten ansågs vid beräkning av realisationsvinst med anledning av en senare försäljning i sin helhet förvärvat genom gåva. Ersättningen ska alltså jämföras med det vid överlåtelsefallet gällande taxeringsvärdet (RÅ 1981 1:29).

Beträffande gränsdragning mellan köp och gåva avseende utländsk fastighet se Skatteverket 2008-04-16, dnr 131 99609-08/111.

Se vidare avsnitt 31.2, Avyttring av fastigheter.

Förvärv under år 1981	Om den skattskyldige begär det kan en fastighet, eller del av fastighet, som förvärvats under år 1981, vid beräkning av avdragsutrymmet för skogsavdrag i vissa fall behandlas som om den förvärvats genom ett oneröst fång trots att den enligt huvudsaklighetsprincipen ska anses förvärvad benefikt (4 kap. 33 § Lag (1999:1230) om ikraftträdande av inkomstskattelagen (1999:1229)).
Transaktion mellan makar	Kammarrätten i Sundsvall har i dom 1989-03-10, mål nr 453–454-1986, funnit att försäljning av ideella andelar i samma fastighet mellan makar inte utgör några nya förvärv eftersom ägarförhållandena inte förändrats. Makarna, som tidigare erhållit uppskov med beskattning av realisationsvinst på grund av avyttring av fastighet, sålde var sin ideell hälftendel av fastighet till varandra och uppvisade en realisationsförlust. Kammarrättens dom innebar att tidigare meddelat uppskov med beskattning kvarstod och att någon avyttring inte ansågs ha skett.
Köp eller arv	Frågan om ett förvärv ska betraktas som köp eller arv har prövats vid flera tillfällen av Högsta förvaltningsdomstolen. 1. Arvinge tillskiftas fastighet vid arvskifte. – Fastigheten anses i sin helhet förvärvad genom arv. 2. Arvinge löser i samband med arvskifte ut övriga dödsbo-delägare och erlägger arvskifteslikvid. – Fastigheten anses i sin helhet förvärvad genom arv, även om transaktionen givits beteckningen köp. RÅ 1941 ref. 51, RÅ 1942 Fi 1040, RÅ 1982 Aa 148, RSV/FB Dt 1977:10. Denna princip har tillämpats utan hinder av att delägarens arvslott motsvarar endast en obetydlig del av den övertagna egendomens värde (RÅ 1976 Aa 61). 3. Även när egendomen förvärvats genom ett såsom köp betecknat avtal, som enligt uttryckligt villkor förutsatte att arvskifte skulle äga rum före tillträdet, har egendomen ansetts förvärvad uteslutande genom arv (RÅ 1950 not. 144). 4. Arvinge köper fastighet av dödsbo där han är delägare. Köpet sker inte i samband med arvskifte. – Fastigheten anses förvärvad genom arv till den del som motsvarar hans andel i dödsboet. Återstoden anses förvärvad genom köp. RÅ 1953 not. 774 och RÅ 1981 1:76. Jämför även RÅ 1984 1:92. Detta har ansetts gälla även när köpet skett i nära anslutning till det efterföljande skiftet (RÅ 1966 not. 506).

5. Ett dödsbo med sexton likaberättigade delägare överenskom i ett som partiellt arvskifte betecknat avtal den 21 juli 1980, att ett skogsområde från en av dödsboets fastigheter skulle överföras till delägaren H, för 151 860 kr. I avtalet uppgavs att likviden faststälts genom ett internt anbuds-förfarande.

Dödsboet och delägaren har sedermera slutit ett avtal den 29 och 30 augusti 1980 om fastighetsreglering, vilket följts av fastighetsbildningsmyndigheten vid en därefter följd förrättning den 24 oktober 1980. Enligt en anteckning i protokollet vid förrättningen intygades att fastighetsbildningen var ett led i jordbrukets yttre rationalisering och medförde därigenom en förbättrad fastighetsindelning utan att en mer ändamålsenlig indelning motverkades. Den 31 december 1980 fördelades den likvid som influtit för de av dödsboet överlåtna fastigheterna genom ett såsom arvskifte betecknat avtal.

Högsta förvaltningsdomstolen fann att det första partiella arvskiftet skulle uppfattas som en överenskommelse mellan delägarna att gemensamt vidta de åtgärder som erfordras för fastighetsreglering. Överenskommelsen hade inom kort tid följts av ett särskilt avtal om fastighetsreglering. Domstolen fann, att vid beräkning av skogsavdrag har den ersättning som delägaren erlagt för skogsområdet behandlats som vederlag vid fastighetsreglering, som avses i punkt 8 av anvisningarna första stycket 22 § KL, och ej som arvskifteslikvid. RÅ 1988 ref. 156 (RIA 74/88), jämför även RÅ 1980 1:85. Högsta förvaltningsdomstolen avstod uttryckligen från att ta ställning till frågan om i vart fall en sextondel av förvärvet skulle betraktas som arv, eftersom den frågan inte påverkade yrkat avdrag ifrågavarande taxeringsår.

6. Ett dödsbo med tre delägare, A, B och C, innehade ett antal fastigheter, som tillsammans bildade en brukningsenhet. Vid ett partiellt arvskifte den 18 december 1979 tilldelades A och B var sin fastighet, och C förklarade sig utskiftad från boets fasta egendom. Genom en överenskommelse om fastighetsreglering samma dag, mellan B och dödsboet överfördes resten av de fastigheter som ingått i dödsboets brukningsenhet till B, mot att B erlade reverser till dödsboet. Reverserna löpte utan ränta och förföll till betalning den 1 februari 1980. Vid ett ytterligare partiellt arvskifte den 22 januari 1980 tillskiftades B de reverser som han tidigare utfärdat, mot att han erlade likvid till A och C, delvis kontant och delvis i form av nya reverser.

Genom beslut den 15 februari 1982 fastställde fastighetsbildningsmyndigheten fastighetsregleringen enligt överenskommelse och ansökan den 18 december 1979. Högsta förvaltningsdomstolen fann i en dom 1989-02-23 att de av dödsboet och dess delägare företagna rättshandlingarna och fastighetsregleringen inte kunde betraktas skilda från varandra utan fick ses i ett sammanhang och att arvingens förvärv av dödsboets fastigheter därför i skattehänseende bör anses ha skett genom arv (RÅ 1989 ref. 32). I samma mål fann domstolen att arvingens underlåtenhet att själv-
mant redovisa det partiella arvskiftet den 22 januari 1980, vilket ansågs ha väsentlig betydelse när det gällde att bestämma hans taxeringar, utgjorde sådant förtigande som enligt 114 § tredje stycket taxeringslagen motsvarar oriktig uppgift. Förutsättningar för eftertaxering ansågs därför föreligga.

7. Arvinge tillskiftas fastighet vid arvskifte. I anslutning härtil säljs fastigheten vidare till annan delägare i samma dödsbo. Allt företas i syfte att den sistnämnde ska erhålla större underlag för skogsavdrag vid framtida inkomstbeskattning. – Med tillämpning av lagen mot skatteflykt ska fastighetens anskaffningsvärde vid framtida skogsavdrag bestämmas som om köparen förvärvat fastigheten dels genom arv till den del som motsvarar hans andel i dödsboet, dels genom köp vad gäller återstoden. RÅ 1984 1:92.

8. Arvinge tillskiftas fastighet med lågt underlag för skogsavdrag. Hon säljer fastigheten till maken för en köpeskilling som medför ett långt högre skogsavdrag. Köpeskillingen motsvarar ”1951 års förvärvspris + uppräknings”.
Enligt Högsta förvaltningsdomstolen hade i målet inte visats att köparen genom sitt från hustrun gjorda köp uppnår en skatteförmån som skulle medföra att lagen mot skatteflykt kunde tillämpas på köpet. RÅ 1985 1:13.

Koncern- förhållanden

Vid överlåtelse av skogsfastighet mellan företag inom en svensk koncern gäller samma regler som vid benefik överlåtelse mellan fysiska personer. Det förvärvande företaget får överta anskaffningsvärde och avdragsutrymme av det överlåtande företaget. Detta gäller även om förvärvet omfattar mindre än 20 % av värdet av all skog och skogsmark i näringsverksamheten. Skogsavdrag, utöver vad som kvarstår outnyttjat hos det överlåtande företaget, får inte göras (21 kap. 14 och 17 §§ IL).

61.3.4.5 Anskaffningsvärde vid förvärv av del av fastighet

Förvärv av del av fastighet kan avse antingen en ideell andel (kvotdel), till exempel 1/6 eller 7/144, eller ett visst markområde, arealförvärv. Reglerna för beräkning av anskaffningsvärde skiljer sig åt mellan de olika formerna av delförvärv. En schematisk sammanställning av dessa regler finns nedan.

Ideell andel – överlåtaren

Avser överlåtelsen en ideell andel av en fastighet minskar överlåtarens anskaffningsvärde och avdragsutrymme i samma proportion som minskningen av värdet av skogen och den produktiva skogsmarken i näringsverksamheten. Detta gäller oavsett hur liten kvotdel som överlåtits och oavsett om överlåtelsen skett oneröst eller benefikt (21 kap. 17 § IL).

Ideell andel – förvärvaren

Vid oneröst förvärv av ideell andel beräknas förvärvarens anskaffningsvärde på vanligt sätt, genom proportionering eller på annat sätt (särskild värdering).

Exempel

A äger en skogsfastighet, vars anskaffningsvärde för skogen uppgår till 320 000 kr. Han har gjort skogsavdrag med 60 000 kr.

A säljer $\frac{1}{4}$ av fastigheten till sin dotter.

Hans anskaffningsvärde reduceras därför med $\frac{1}{4}$ till 240 000 kr.

A:s kvarvarande avdragsutrymme före överlåtelsen är 100 000 (320 000/2 - 60 000) kr.

Detta reduceras med så stor del som motsvarar den överlåtna andelen (= $\frac{1}{4}$ -del). A har ett efter överlåtelsen återstående avdragsutrymme på 75 000 kr (= $\frac{3}{4}$ -delar).

Dotterns anskaffningsvärde är beroende av vilken ersättning hon betalar.

Vid benefikt förvärv övertar förvärvaren så stor del av överlåtarens anskaffningsvärde och avdragsutrymme som belöper på den förvärvade andelen (t.ex. 1/6 av anskaffningsvärdet) vid förvärvstillfället (21 kap. 16 § IL).

Exempel

Samma förutsättningar som i föregående exempel, men med den skillnaden att dottern får $\frac{1}{4}$ -del av fastigheten i gåva. Hon övertar då $\frac{1}{4}$ -del av A:s anskaffningsvärde,

dvs. 80 000 kr, och hon anses ha gjort skogsavdrag med $\frac{1}{4}$ -del av de 60 000 kr som A före gåvotillfället sammanlagt gjort avdrag med.

Dotterns återstående avdragsutrymme blir $80\,000/2 - 60\,000/4 = 25\,000$ kr.

För A blir situationen densamma som i föregående exempel.

Arealförvärv

Då det gäller delförvärv av viss areal är reglerna för beräkning av anskaffningsvärde och gällande ingångsvärde mera komplicerade.

**Arealförvärv
– överlåtaren**

Om en del av en skattskyldigs produktiva skogsmark går över till en ny ägare, oavsett om detta sker genom oneröst eller benefikt förvärv, minskas den skattskyldiges anskaffningsvärde och avdragsutrymme i samma proportion som minskningen av värdet av skog och produktiv skogsmark i näringsverksamheten (21 kap. 17 § IL).

**Arealförvärv
– förvärvaren**

Vid oneröst förvärv beräknas förvärvarens anskaffningsvärde på vanligt sätt, genom proportionering om relevant taxeringsvärde med delvärden finns eller i annat fall genom särskild värdering.

Vid benefikt förvärv övertar förvärvaren så stor del av den tidigare ägarens anskaffningsvärde som värdet av den förvärvade skogen och produktiva skogsmarken utgör av all skog och skogsmark i dennes näringsverksamhet när förvärvet sker. Förvärvaren anses ha gjort skogsavdrag med samma belopp som den tidigare ägaren anses ha gjort på den förvärvade delen, vilket innebär att förvärvaren också tar över den tidigare ägarens avdragsutrymme (21 kap. 16 § IL).

**Mindre än
20 %**

överlåtaren

Om överlåtelsen vid arealförvärv omfattar mindre än 20 % av all skog och produktiv skogsmark i överlåtarens näringsverksamhet ska överlåtarens anskaffningsvärde och avdragsutrymme inte minskas med anledning av överlåtelsen. Detta gäller oavsett om överlåtelsen skett oneröst eller benefikt (21 kap. 17 § IL).

**Mindre än
20 %**

förvärvaren

Vid arealförvärv genom köp, byte eller på liknande sätt av en del av en fastighet får den nye ägaren alltid ett anskaffningsvärde och avdragsutrymme som beräknas på vanligt sätt som en del av erlagd ersättning. Detta gäller oavsett hur stor eller liten del av överlåtarens skog och produktiva skogsmark som förvärvas.

Vid benefika arealförvärv som omfattar mindre än 20 % av värdet av all skog och produktiv skogsmark i överlåtarens

näringsverksamhet får den nye ägaren inte något anskaffningsvärde eller avdragsutrymme (21 kap. 16 § IL).

Exempel

I.

A:s anskaffningsvärde på skog och produktiv skogsmark är 880 000 kr. A har gjort skogsavdrag med 140 000 kr under den tid han ägt fastigheten.

A säljer en del av sin fastighet för 360 000 kr. Vid försäljningstillfället är värdet av all skog och produktiv skogsmark i A:s näringsverksamhet enligt föreliggande utredning 1 040 000 kr. På den avyttrade arealen belöper enligt utredningen 260 000 kr, vilket motsvarar 25 %. A har alltså kvar 75 % av sitt anskaffningsvärde eller 660 000 kr. A:s återstående avdragsutrymme blir $(660\,000/2 - \frac{3}{4} \times 140\,000) = 225\,000$ kr.

Den nye ägaren får beräkna anskaffningsvärde och avdragsutrymme enligt vanliga regler genom proportionering eller på annat sätt som en del av erlagd ersättning. Något samband med hur stor reducering A gör av sina värden finns i princip inte vid ett oneröst förvärv.

Om överlåtelsen i stället hade avsett en fastighetsdel vars värde varit mindre än 20 % av värdet av all skog och produktiv skogsmark i A:s näringsverksamhet, hade A inte behövt reducera sina värden. Den nye ägaren hade ändå fått beräkna sina värden med utgångspunkt i den ersättning han betalt.

II.

A har ett anskaffningsvärde på 600 000 kr. Värdet av all skog och produktiv skogsmark i A:s näringsverksamhet kan uppskattas till 750 000 kr vid överlåtelsestillfället.

A överlåter ett skogsskifte till B genom gåva. Marknadsvärdet av detta skogsskifte kan beräknas till 225 000 kr. Eftersom detta värde inte understiger 20 % av all skog och produktiv skogsmark i A:s näringsverksamhet har B rätt till anskaffningsvärde för sitt förvärv.

Om A gjort skogsavdrag med 100 000 kr blir B:s avdragsutrymme

$(600\,000/2 \times 225/750) - (100\,000 \times 225/750) = 60\,000$ kr.
A:s avdragsutrymme minskar i samma mån och A har ett återstående avdragsutrymme på 140 000 kr.

Svårigheter kan uppkomma vid värderingen av den överlåtna skogen och produktiva skogsmarken. Om skogsbeståndet är jämnt fördelat över hela skogsarealen kan beräkningen kanske ske efter arealuppgifter. Åtskilliga faktorer utöver areal och virkesförråd påverkar skogens värde, som t.ex. terrängens beskaffenhet och avstånd till bilväg. I många fall bör en värdering av skogssakkunnig ske av de olika delarna.

Fastighetsreglering, klyvning

En proportionell minskning av den skattskyldiges anskaffningsvärde och avdragsutrymme ska också ske om värdet av skogen och den produktiva skogsmarken på hans fastighet minskar på grund av fastighetsreglering eller klyvning (21 kap. 17 § IL).

Tomtrörelse

Bestämmelserna i 21 kap. 17 § IL om överlåtarens anskaffningsvärde och avdragsutrymme efter delavyttring ska också tillämpas om en del av en fastighet enligt 27 kap. 11 § IL blir lagertillgång i tomtrörelse av den anledningen att fastighetsägaren under tio år avyttrat minst 15 byggnadstomter som kan räknas samman till en tomtrörelse.

En skogsfastighet som av denna anledning utan ägarbyte växlat karaktär från kapitaltillgång till lagertillgång ska anses ha förvärvats av en ny ägare. Något anskaffningsvärde eller avdragsutrymme ska inte beräknas för den del som bytt karaktär eftersom den delen av fastigheten inte längre är en kapitaltillgång.

För den del av fastigheten som inte bytt karaktär gäller, i det fall att skog och produktiv skogsmark till ett värde som motsvarar mindre än 20 % av värdet av skogen och den produktiva skogsmarken i fastighetsägarens näringsverksamhet vid den tidpunkt då tomtrörelsen anses påbörjad bytt karaktär och blivit lagertillgång, att fastighetsägarens anskaffningsvärde och avdragsutrymme inte ska minskas, och i övriga fall att en proportionell minskning av anskaffningsvärde och avdragsutrymme ska ske (21 kap. 18 § IL).

Allframtidsupplåtelse

Om engångsersättning för skog och produktiv skogsmark på grund av allframtidsupplåtelse blir föremål för kapitalvinstbeskattning ska reglerna i 21 kap. 17 § IL om anskaffningsvärde och avdragsutrymme vid delavyttring tillämpas som om den upplåtna skogen och produktiva skogsmarken förvärvats av ny ägare (21 kap. 18 § IL). Detta innebär att fastighetsägaren inte behöver reducera sitt anskaffningsvärde och avdragsutrymme om ersättningen för den upplåtna skogsmarken och det virke (60 % av ersättningen för skogsprodukter) som avverkats på denna mark i samband med upplåtelsen inte uppgår till minst

20 % av värdet av skogen och den produktiva skogsmarken i näringsverksamheten vid upplåtelsestillfället.

Koncernföretag

Vid överlåtelse av skogsfastighet mellan företag inom en svensk koncern gäller inte 20 %-regeln, varken för förvärvaren eller för överlåtaren (21 kap. 14 och 17 §§ IL).

**Schematisk
sammanställning
av reglerna vid
delförvärv**

Skogsbeskattning			
Beräkning av anskaffningsvärde och avdragsutrymme vid delförvärv			
Typ av delförvärv		Överlåtaren	Förvärvaren
Ideell andel	Oneröst	Anskaffningsvärde och avdragsutrymme reduceras med så stor del som motsvaras av den överlåtna andelen, t.ex. 1/4-del, oavsett hur liten kvotdel som överlåtits	Anskaffningsvärde och avdragsutrymme beräknas enligt vanliga regler (proportionering eller på annat sätt, särskild värdering).
	Benefikt	”-“ (dvs. med samma belopp som förvärvaren övertar)	Övertar så stor del av föregående ägarens anskaffningsvärde och avdragsutrymme som motsvarar den förvärvade andelen, t.ex. 1/4-del.
Areal förvärv	Oneröst 20 % eller mer	Anskaffningsvärde och avdragsutrymme reduceras i samma proportion som minskningen av värdet av näringsverksamhetens skog och produktiva skogsmark.	Anskaffningsvärde och avdragsutrymme beräknas enligt vanliga regler (proportionering eller på annat sätt, särskild värdering).
	Oneröst mindre än 20 %	Anskaffningsvärde och avdragsutrymme behöver inte reduceras.	”-“
	Benefikt 20 % eller mer	Anskaffningsvärde och avdragsutrymme reduceras i samma proportion som minskningen av värdet av näringsverksamhetens skog och produktiva skogsmark (dvs. med samma belopp som förvärvaren övertar).	Övertar så stor del av föregående ägarens anskaffningsvärde och avdragsutrymme som värdet av den förvärvade skogen och produktiva skogsmarken utgör av all skog och produktiv skogsmark i näringsverksamheten vid förvärvstillfället.

Skogsbeskattning			
Beräkning av anskaffningsvärde och avdragsutrymme vid delförvärv			
Typ av delförvärv		Överlåtaren	Förvärvaren
	Benefikt mindre än 20 %	Anskaffningsvärde och avdragsutrymme behö- ver inte reduceras.	Får inte tillgodoräkna sig något anskaffningsvärde eller avdragsutrymme.

61.3.4.6 Rationaliseringsförvärv

Är förvärvet av skog och skogsmark ett led i jordbrukets eller skogsbrukets yttre rationalisering, dvs. medför förvärvet mer ändamålsenliga brukningsenheter, kan skogsavdrag göras med högre belopp än vid vanliga förvärv (prop. 1978/79:204, s. 57–58).

I propositionen beskrivs ett exempel på skogsbrukets rationalisering då fysisk person utökar sitt innehav av skogsmark genom att köpa en grannfastighet. Syftet med reglerna om rationaliseringsförvärv var och är alltså att stimulera sammanslagningar av små brukningsenheter till större och mer rationella och ändamålsenliga.

Något svar i kvantifierbara termer som gäller hela landet är inte möjligt att lämna. Några enhetliga riktlinjer finns inte. Sådana kan inte heller finnas eftersom förhållandena är alltför olika bl.a. avseende tillväxt och möjlighet till arronderingsförbättringar. En bedömning måste således ske i varje enskilt fall. Driftsförhållandena ska förbättras på sådant sätt att kostnaderna per virkes- eller arealenhet för drivning, skogsvård och förvaltning uppenbart påverkas i gynnsam riktning. Hänsyn ska tas bl.a. till flyttningskostnader, vägunderhåll och vägavgifter, gränsunderhåll och färdsel över annans mark samt fysisk närhet.

Några rationaliseringseffekter uppkommer inte om förvärvad och ägd fastighet, var för sig, storleksmässigt överstiger en för trakten rationell brukningsenhet. Se KRNG dom 2008-10-23, mål nr 834-08. Fastighetsförvärven medförde enbart att det sammanlagda skogsbeståndet utökades. Att ett större skogsbestånd allmänt ger möjlighet till mer rationell skogsdrift än ett mindre ligger i sakens natur men medför därför inte att förutsättningarna för förhöjt skogsavdrag till följd av rationaliseringsförvärv är uppfyllda.

Ägarförhållandena i ägd och tillköpt fastighet kan också påverka bedömningen. Skälet till detta är att spegla samma grad eller nivå av inflytande i fastigheterna. Att delägare löser

ut andra delägare i samma fastighet anses inte medföra någon yttre rationaliseringseffekt. En yttre rationalisering ska leda till att det egna brukandet förbättras och förenklas och att skogsverksamheten blir rationellare att bedriva. Grundsytet är således att skapa rationella brukningsenheter. Med brukningsenhet ska i regel avses en och samma ägares produktiva skogsmark inom en kommun (prop. 2004/05:58). Bestämmelserna finns i 21 kap. 10 § IL och innebär att avdragsnivån (men inte avdragsutrymmet) under viss tid höjs till det dubbla. Rätten till förhöjt avdrag, dvs. hela intäkten vid upplåtelse av avverkningsrätt och 60 % av intäkten till följd av försäljning eller uttag av skogsprodukter, gäller enbart för fysiska personer och sådana dödsbon, där fastigheten vid dödsfallet ägdes av den avlidne. Förhöjt avdrag får göras oavsett om avverkningen sker på den mark som förvärvats i rationaliseringssyfte eller om avverkningen helt eller delvis sker på tidigare ägd mark.

Ej aktiebolag m.fl.

Reglerna om rationaliseringsförvärv omfattar inte övriga juridiska personer.

Endast vid köp, byte etc.

Reglerna gäller endast om fastigheten förvärvats genom köp, byte eller på liknande sätt eller genom fastighetsreglering eller klyvning. Däremot kan förhöjt avdragsbelopp inte medges om förvärvet varit benefikt, även om den åsyftade rationaliseringen åstadkommits just genom den benefika överlåtelsen.

Tidsgräns, förvärvstidpunkt

Möjligheten till förhöjt avdrag är begränsad i tiden till det beskattningsår som rationaliseringsförvärvet skett och de närmast därpå följande fem beskattningsåren. Förvärvstidpunkten bestäms enligt vanliga civilrättsliga regler, vilket innebär att köpekontraktets datum normalt gäller som tidpunkt för äganderättsövergången. Vid fastighetsreglering och klyvning räknas som förvärvstidpunkt den tidpunkt för tillträde som gäller enligt fastighetsbildningslagen (1970:988) eller den tidpunkt för tillträde som gäller enligt skriftligt avtal under förutsättning att fastighetsbildning sökts (21 kap. 10 § andra stycket IL).

Avdragsutrymmet

Avdragsutrymmet utökas inte genom de regler som gäller vid rationaliseringsförvärv. Även i dessa fall gäller att högst halva anskaffningsvärdet utgör avdragsutrymme under innehavstiden. Däremot kan skogsavdragen erhållas i snabbare takt genom att hela den avdragsgrundande skogsintäkten får dras av. De förhöjda avdragsbeloppen får sammanlagt inte överstiga det avdragsutrymme som belöper på rationaliseringsförvärvet (21 kap. 10 § första stycket IL).

Intygskravet

Det tidigare angivna kravet på intyg från länsstyrelse/lantbruksnämnd har tagits bort från lagtexten. Det ankommer dock även fortsättningsvis på den skattskyldige att visa att det är fråga om ett rationaliseringsförvärv.

Anskaffningsvärdet

Vid rationaliseringsförvärv ska i anskaffningsvärdet räknas in, förutom ersättningen för skog och produktiv skogsmark, även den del av övriga utgifter såsom lagfart och lantmäteriutgifter som belöper sig på förvärvet av skogen och den produktiva skogsmarken (21 kap. 15 § IL). Däremot ska inte lantmäteriförrättningsutgifter för omarrondering som är ett led i jordbrukets eller skogsbrukets yttre rationalisering räknas in i anskaffningsvärdet. Avdragsutrymmet i rationaliseringsfallen bli något större än vid övriga förvärv där utgifter för lagfart och lantmäteri inte får räknas in i anskaffningsvärdet.

Exempel

A äger en skogsfastighet vars anskaffningsvärde uppgår till 1 600 000 kr. Avdragsutrymmet är halva anskaffningsvärdet eller 800 000 kr, varav 400 000 kr förbrukats.

A förvärvar därefter en grannfastighet för 2 160 000 kr. Lagfartskostnader m.m. uppgår till 40 000 kr. Taxeringsvärdet var vid förvärvstidpunkten 800 000 kr, varav skog och produktiv skogsmark 400 000 kr. A visar att det är fråga om ett rationaliseringsförvärv. Anskaffningsvärdet för den förvärvade skogen kan beräknas till

$$\frac{2\,200\,000 \times 400\,000}{800\,000} = 1\,100\,000 \text{ kr}$$

Avdragsutrymmet ökar med hälften eller 550 000 kr.

Två år därefter säljer A en avverkningsrätt för 750 000 kr och yrkar avdrag enligt reglerna för rationaliseringsförvärv. Han gör avdrag med hela skogsintäkten. Avdraget ska dock begränsas till 550 000 kr, eftersom avdragsutrymmet för den fastighet han förvärvat genom rationaliseringsförvärv därefter är förbrukat.

För resterande del av likviden, 200 000 kr, kan A göra avdrag enligt vanliga regler, dvs. med 50 % av återstoden av skogsintäkten eller med 100 000 kr, eftersom han inte helt förbrukat avdragsutrymmet på sin gamla fastighet.

A kan göra skogsavdrag med $550\,000 + 100\,000 = 650\,000$ kr. Återstående avdragsutrymme är 300 000 kr

och härrör i sin helhet från den tidigare förvärvade fastigheten. Möjligheten till förhöjt avdrag på grund av rationaliseringsförvärv är uttömda.

61.3.4.7 Avverkningsrätter

Begreppet avverkningsrätt

Civilrättsligt är rätten att avverka skog på annans fastighet en form av nyttjanderätt, även om rättigheten inte innebär rätt att i övrigt nyttja fastigheten (7 kap. 3 § JB). Rättigheten har således inte samma innebörd som arrende, då inte någon viss areal omfattas av upplåtelsen.

Begreppsmässigt omfattar upplåtelse av avverkningsrätt företeelserna rotpostförsäljning eller försäljning av stämpling. Avtal om upplåtelse av avverkningsrätt är inte bindande längre än fem år enligt 7 kap. 5 § andra stycket JB (gäller dock inte rätt som upplåtes av staten). Observera att tiden räknas från datum för avtalet och inte från eventuellt tillträdesdatum.

Avverkningsuppdrag eller leveransrotköp är andra upplåtelseformer, vid vilka fastighetsägaren uppdrar åt annan att avverka skog på hans fastighet, med löfte för den som avverkar att köpa det utfallande virket.

Rotpost eller stämpling = Avverkningsrätt

Rotpostförsäljning eller stämpling innebär att skogsägaren låter utmärka och mäta upp träd på rot inom ett visst område. Köparen betalar ett pris som avser den rotstående skogen (rotposten). Vid rotpostförsäljning eller stämpling är det köparen som står risken för hur mycket eller lite virke som finns inom området.

Avverkningsuppdrag

Vid avverkningsuppdrag uppdrar skogsägaren åt en köpare t.ex. en skogsägarförening att utföra en avverkning. Köparen ansvarar för att skogen som anvisats blir avverkad och uttransporterad till bilväg. Den fortsatta hanteringen av virket, dvs. mätning och prissättning sker sedan på samma sätt som för leveransvirke (virke som avverkats av skogsägaren själv). För att få fram nettopriset dras köparens kostnad för avverkningen av. Kostnaden kan antingen bestå av den verkliga kostnaden eller en i förväg överenskommen fast kostnad. Vid avverkningsuppdrag är det säljaren som står risken för hur mycket eller lite virke som finns inom området.

Leveransrotköp

Vid leveransrotköp säljer skogsägaren skog som rotpost utan uppmätning av skogen och virket betalas till ett fast nettopris per avverkad kubikmeter. Mätning sker vid industrin. Köparen står för både avverknings- och transportkostnader. Vid

Skatterättsligt jämföras avverkningsuppdrag och leveransrotköp med avverkningsrätt

leveransrotköp är det säljaren som står risken för hur mycket eller lite virke som finns inom området.

Högsta förvaltningsdomstolen har i RÅ 1970 Fi 1373 avseende beräkning av maximibelopp för insättning på skogskonto funnit nettolikvid för sådant avverkningsuppdrag utgöra ersättning för avverkningsrätt.

Skatterättsligt ska således avverkningsuppdrag och leveransrotköp jämföras med upplåtelse av avverkningsrätt.

Förbehållen avverkningsrätt, inkomst av näringsverksamhet

Innehav av näringsfastigheter och näringsbostadsrätter samt av avverkningsrätt till skog räknas alltid till näringsverksamhet (13 kap. 1 § IL). Såsom bestämmelsen är utformad innefattar den förbehållen avverkningsrätt. Sådant förbehåll kan göras i samband med försäljning av fastighet. Analogt med vad som i övrigt gäller upplåtelser av avverkningsrätter enligt 7 kap. 5 § andra stycket JB är sådant förbehåll giltigt i högst fem år.

Det bör observeras att rätt till skogsavdrag saknas på grund av en intäkt som tas upp till beskattning efter det att all mark eller all produktiv skogsmark som ingår i näringsverksamheten har förvärvats av en ny ägare (21 kap. 4 § IL). Avdrag för insättning på skogskonto eller skogskadekonto får dock ske på grund av avverkningsrätt som den skattskyldige har förbehållit sig vid överlåtelse av en fastighet eller vid fastighetsbildning och avyttring av sådan avverkningsrätt (21 kap. 22 § IL).

Bokföringsmässiga grunder huvudregel

Huvudregeln enligt 14 kap. 2 § IL är att inkomst av näringsverksamhet ska redovisas enligt bokföringsmässiga grunder.

Kontantprincipen

Enligt 21 kap. 2 § IL får skogsägaren redovisa intäkt av upplåtelse av avverkningsrätt till skog efter kontantmässiga grunder om betalning enligt upplåtelseavtalet ska erläggas under loppet av flera år. Som intäkt för varje år ska då tas upp den del av ersättningen som influtit under samma år. Varje delbetalning är intäkt den dag den blir disponibel. En överenskommelse om betalningsplan, som visar att betalning ska ske under minst två år, ska finnas senast vid tidpunkten för avyttringen. Avvikelser från planen kan ske utan att undantagsregleringen upphör att gälla.

Betalningsplan kan inte föras över

Ett dödsbo hade en fordran enligt betalningsplan på 670 411 kr enligt 21 kap. 2 § IL. Av denna summa utbetalades 299 999 kr till dödsboet. Resterande belopp 370 412 kr tillskiftades tre dödsbodelägare genom partiellt arvskifte. Frågan som prövades av kammarrätten var om dödsboet skulle beskattas för

beloppet 370 412 kr. Kammarrätten anger i domskälen följande. Genom att disponera över fordran på sätt som skett genom det partiella skiftet måste enligt kammarrättens mening dödsboet anses ha förfogat över sin rätt till ersättning på ett sådant sätt att ersättningen inte längre ska betalas ut till dödsboet under flera år. Skattskyldighet i sig för den aktuella avverkningserättningen har redan åvilat dödsboet i och med att fordran uppkommit och bestämmelserna i 21 kap. 2 § IL innebär – med avsteg från huvudregeln om bokföringsmässig redovisning – endast en rätt för den ersättningsberättigade att under vissa förutsättningar fördela likvid över tiden. I och med att ersättningen efter arvskiftet inte längre för dödsboets vidkommande ska betalas under flera år är angivet lagrum enligt kammarrättens mening inte längre tillämpligt. Till följd härav ska hela den kvarstående ersättningen för aktuell avverkningsrätt tas upp till beskattning (KRSU 2005-09-30, mål nr 101-05).

En betalningsplan kan således inte föras över med skatterättslig verkan vid ett generationsskifte. Rätten att fördela likviden över flera år tillkommer endast den ersättningsberättigade (Skatteverket 2008-03-03, dnr 131 127228-08/111).

Bokföringsmässiga grunder

Saknar t.ex. ett avtal om avverkningsrätt bestämmelse om uppdelning av betalningen ska beskattning ske enligt bokföringsmässiga grunder. Intäkten enligt avtalet ska redovisas för det beskattningsår som avtalet har daterats. Har full betalning då inte skett ska fordran för resterande belopp enligt avtalet redovisas. Avverkningsuppdrag och leveransrotköp bör i princip redovisas på motsvarande sätt. Svårighet kan uppkomma att beräkna ersättningen för ett avverkningsuppdrag eller ett leveransrotköp.

Valfrihet

En skogsägare, som inte upprättar ett förenklat årsbokslut, har valfrihet att redovisa intäkt av upplåtelse av avverkningsrätt till skog om betalning enligt upplåtelseavtalet ska erläggas under loppet av flera år antingen enligt bokföringsmässiga grunder eller enligt kontantprincipen. Ska kontantmässig redovisning enligt en betalningsplan tillämpas måste detta framgå av avtalet. Som angivits ovan jämföras avverkningsuppdrag och leveransrotköp med avverkningsrätt.

Valfriheten gäller inte om bestämmelserna för förenklat årsbokslut tillämpas.

Byte från kontant principen till bokföringsmässiga grunder

Skogsägaren har redovisat en intäkt av en avverkningsrätt år 1 efter kontantprincipen. Ytterligare likvider för avverkningsrätten ska erhållas under åren 2 och 3. I IL finns inga bestämmelser om vad som ska gälla vid byte av redovisningsprincip. Då kontantprincipen är frivillig framstår det som rimligt att om inte särskilda skäl föreligger godta en övergång till bokföringsmässiga grunder, dvs. kvarstående likvider för åren 2 och 3 redovisas år 2.

61.3.5 Skogskonto och skogsskadekonto

Endast fysiska personer och dödsbon

För de flesta skogsägare kan skogsinkomsterna variera avsevärt från år till år. För att uppnå en jämnare beskattning, dvs. undvika ogynnsamma marginalskatteeffekter, har möjligheten till avdrag för insättning på skogs- och skogsskadekonto tillkommit. Bestämmelserna omfattar endast enskilda näringsidkare, dvs. fysiska personer och dödsbon. Juridiska personer, fransett dödsbon, samt delägare i handelsbolag omfattas inte av bestämmelserna.

61.3.5.1 Insättning på skogskonto

Intäkt av skogsbruk

Rätten till avdrag för insättning på skogskonto är knuten till intäkt i näringsverksamhet av skogsbruk och inte till innehavet av skogsfastighet (21 kap. 21 § IL).

Med skogsbruk avses att den skattskyldige utnyttjar skogen på sin egen eller en arrenderad lantbruksenhet i Sverige eller i en annan stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet. Som skogsbruk räknas också avverkning av skog på en lantbruksenhet på grund av en avverkningsrätt som den skattskyldige har förbehållit sig vid överlåtelse av en fastighet eller vid fastighetsbildning och avyttring av sådan avverkningsrätt (21 kap. 22 § IL). Även en arrendator eller före detta skogsägare, som överlätit fastighet men förbehållit sig avverkningsrätt, får använda skogskonto om avverkningsrätten säljs.

Av RÅ 1988 ref. 72 framgår att en skattskyldig ägde hälften av en jordbruksfastighet och hans maka andra hälften. Han brukade hela fastigheten och redovisade alla intäkter och kostnader avseende fastigheten. Han medgavs avdrag för insättning på skogskonto beräknat med hänsyn till hela skogsintäkten på fastigheten.

Av RÅ 1979 ref. 1:52 framgår att avdrag för insättning på skogskonto inte fick ske när kontot innehades av flera skattskyldiga gemensamt.

Ett kreditinstitut per år	En skattskyldig får för ett visst beskattningsår inte göra insättning på skogskonto i mer än ett kreditinstitut. Om insättning skett hos flera kreditinstitut får avdrag göras bara för insättningar hos det först anlitade kreditinstitutet (21 kap. 32 § IL). Av kontrolltekniska skäl medges avdrag endast för insättningar hos ett kreditinstitut. Däremot kan avdrag medges för en eller flera insättningar på samma eller olika kontonummer hos det först anlitade kreditinstitutet.
Avdragets storlek	Avdragets storlek är knutet till beskattningsårets skogsintäkter, inklusive försäkringsersättning för skog eller skogsprodukter och sådan utdelning från samfällighet, som hänför sig till intäkt av skogsbruk. Vidare får sådan ersättning som tas upp som intäkt av näringsverksamhet för skog eller skogsprodukter i samband med allframtidsupplåtelse som avses i 45 kap. 8 § IL räknas med (21 kap. 25–29 §§ IL).
Ersättning exklusive moms	Skattskyldighet till mervärdesskatt föreligger för näringsidkare för försäljning och uttag av vara eller tjänst. Redovisning av mervärdesskatt sker antingen i inkomstdeklaration (årsomsättning om högst 1 000 000 kr) eller i skattedeklarationer. Eftersom mervärdesskatten inte är intäkt vid inkomstskatteberäkningen räknas avdraget för insättning på skogskonto alltid med utgångspunkt från skogsintäkterna exklusive mervärdesskatt. Av 21 kap. 25 § IL framgår att avdrag för insättning på skogskonto ett visst beskattningsår högst får motsvara summan av
Högsta avdrag	1. 60 % av skogsintäkten pga. upplåtelse av avverkningsrätt, 2. 40 % av skogsintäkten pga. avyttring av skogsprodukter, och 3. 40 % av skogsintäkter pga. uttag av skogsprodukter.
Skogsskador – utökad avdragsrätt	Av 21 kap. 26 § IL framgår att om stormfällning, brand, insektsangrepp eller någon liknande händelse medför att en betydande del av skogen bör avverkas i förtid, får den skattskyldige, till den del intäkten kommer från sådan avverkning, göra avdrag med högst ett belopp som motsvarar summan av 1. 80 % av skogsintäkten pga. upplåtelse av avverkningsrätt, 2. 50 % av skogsintäkten pga. avyttring av skogsprodukter och 3. 50 % av skogsintäkter pga. uttag av skogsprodukter. Den skattskyldige kan genom utredning från Skogsstyrelsen eller på liknande sätt visa att en betydande del av skogen på grund av stormfällning, brand, insektsangrepp eller liknande

	händelse har avverkats tidigare än som varit avsett och få högre avdrag för insättning på skogskonto.
Begreppet ”betydande del”	Betydande del innebär normalt att skogsägaren i förtid måste avverka skog motsvarande minst två års tillväxt på den skogsmark som ingår i näringsverksamheten. Vid bedömningen av storleken av de framtvingade skogsuttagen medräknas även sådana intäkter som härrör från avverkning av skog som inte direkt har skadats, om det från skogsvårdssynpunkt eller av avverkningstekniska skäl framstår som angeläget att avverkningar görs (prop. 1978/79:81, s. 10).
Allframtidsupplåtelse	Samma utökade avdragsrätt gäller för intäkter av skogsbruk i samband med allframtidsupplåtelser av skogsmark som avses i 45 kap. 8 § IL och som tas upp som intäkt av näringsverksamhet (21 kap. 27 § IL).
Med avverkningsrätt jämföras	Ersättningar enligt upplåtelseformerna avverkningsuppdrag eller leveransrotköp jämföras skattemässigt med ersättning för avverkningsrätt. Sådana intäkter berättigar således till avdrag för insättning på skogskonto med den högre procentsatsen 60 % eller 80 % (skogsskador). Se avsnitt 61.3.4.7, Avverkningsrätter.
Begränsningar	Eftersom syftet med avdrag för insättning på skogskonto är att fördela skogsinkomster på flera år får sådan insättning inte leda till att underskott uppkommer i näringsverksamheten (21 kap. 30 § IL). All näringsverksamhet (frånsett självständig näringsverksamhet utomlands) som bedrivs av enskilda näringsidkare räknas som en enda näringsverksamhet. Underskott får inte uppkomma i den sammanlagda ”svenska näringsverksamheten” som kan bestå av olika verksamheter t.ex. skogsbruk och butiksförsäljning. Av RÅ 1976 ref. 85 framgår att när insättning på skogskonto skett med belopp som överstiger minimum för insättning har uppskov medgivits med belopp motsvarande nettointäkten trots att denna intäkt understigit minimibeloppet.
Beloppsmässig begränsning	Avdrag för insättning på skogskonto medges inte med belopp som understiger 5 000 kr (21 kap. 31 § IL). Beloppsgränsen gäller för visst beskattningsår och är motiverad av administrativa skäl.
Avrundning	Avdrag avrundas nedåt till helt hundratal kronor.

Delägare	Om fastigheten ägs av två eller flera delägare räknas varje del som en näringsverksamhet. Beloppsgränsen på 5 000 kr gäller för var och en av delägarna (RÅ 1966 ref. 54).
Senaste insättningsdag	Avdrag får göras bara om medlen satts in på ett skogskonto senast den dag som den skattskyldige ska lämna inkomstdeklaration (21 kap. 33 § IL). Har den skattskyldige anstånd med att lämna deklaration gäller denna senare tidpunkt som sista dag för insättning på skogskonto.
Kapitalunderlag ränfefördelning	Medel som ska sättas in på konto för uppskjuten beskattning ska inte tas upp i enlighet med 33 kap. 12 § IL förrän medlen är insatta och finns på kontot.
Redovisning i deklarationen	Avdraget i deklarationen ska styrkas med insättningsbesked från banken (Blankett SKV 2463).
Skogskonto krav	Som skogskonto godtas bara sådant konto hos ett svenskt kreditinstitut eller ett utländskt kreditinstituts filial i Sverige för vilket ränta tillgodoräknas minst en gång per år (21 kap. 35 § IL).
Ränta	I lagen (1990:676) om skatt på ränta på skogskontomedel m.m. finns bestämmelser om skatt på räntan. Skatten är 15 % av den ränta som gottskrivs kontot. Fråga är om en direkt källskatt som kreditinstitutet ska betala. Vid varje tillfälle då ränta gottskrivs ett konto ska kreditinstitutet innehålla skatt på räntan. Om kreditinstitutet har underlåtit att innehålla skatt är kreditinstitutet betalningsskyldig för belopp som skulle ha innehållits. Restande ränta på skogskontot beskattas som intäkt av näringsverksamhet när beloppet tas ut från kontot. 61.3.5.2 Insättning på skogsskadekonto
Bakgrund till bestämmelserna	Det huvudsakliga syftet med skogskontosystemet är att skogsägaren ska kunna fördela skogsinkomsterna mellan olika beskattningsår och därigenom få möjlighet att undvika marginalskatteeffekter. Normalt räcker en tioårsperiod för att tillgodose detta syfte. Emellertid kan det inträffa att skogsskador till följd av stormfällning, brand, insektsangrepp och liknande händelse, framtvingar så stora avverkningar att inkomstutjämnning över en längre tidsperiod bedömts vara rimlig. Genom bestämmelser om insättning på skogsskadekonto tillgodoses detta. Medlen får i dessa fall finnas obeskattade i upp till 20 år.
Skogsskadekonto	Av 21 kap. 23 § IL framgår att avdrag för insättning på skogsskadekonto får göras bara om stormfällning, brand, insekts-

angrepp eller någon liknande händelse har medfört att mer än en tredjedel av skogen i näringsverksamheten bör avverkas i förtid och den huvudsakliga delen av beskattningsårets skogsintäkter kommer från sådan avverkning.

Tre förutsättningar

Som förutsättningar för insättning på skogsskadekonto gäller

- att skogsskada i någon form föreligger,
- att skogsskadan föranlett att mer än en tredjedel av skogen i näringsverksamheten bör avverkas i förtid,
- att den huvudsakliga delen av beskattningsårets skogsintäkter kommer från sådan avverkning.

Den skattskyldige ska visa att förutsättningarna för avdrag för insättning på skogsskadekonto är uppfyllda. Det kan han göra med utredning från Skogsstyrelsen, utifrån en aktuell skogsbruksplan eller på annat lämpligt sätt.

**Skogsskada
”liknande
händelse”**

Med liknande händelse torde avses varje form av händelse som medför att stora skador på skogen uppstår t.ex. torka, svampangrepp, översvämning, skador genom industriutsläpp. Skadan behöver inte ha karaktären av naturkatastrof för att anses som ”liknande händelse”.

**Tredjedel av
skogsinnehavet**

Bedömningen av om mer än en tredjedel av skogsinnehavet bör avverkas tidigare än vad som annars skulle ha varit fallet ska i princip grundas på en uppskattning av avkastningsvärdet av den växande skogen före och efter skadan (avkastningsvärdet plus eventuellt mervärde). Avgörande är därvid om värdeskillnaden, dvs. värdet av den skog som bör avverkas tidigare, överstiger hälften av värdet av den kvarstående skogen.

I normalfallet bör den skattskyldiges rotnetto av den skadade skogen plus eventuellt utgående försäkringsersättning kunna anses motsvara värdet av den skog som bör avverkas tidigare. Detta värde ska jämföras med den kvarstående skogens avkastningsvärde, bedömt med utgångspunkt i allmänt använda värderingsnormer. Vid osäkerhet kan det virkesförråd som fastställts vid fastighetstaxeringen och det åsatta skogsbruksvärdet kunna tjäna till ledning.

Det bör i normalfallet räcka med en överslagsmässig bedömning av värdeförhållandena. Denna bedömning kan framgå av utredning från Skogsstyrelsen eller på annat lämpligt sätt.

Näringsverksamhetens skog	Det bör uppmärksammas att den aktuella fastigheten tillsammans med andra fastigheter och andra verksamhetsgrenar utgör en näringsverksamhet. Det är skadan på det totala skogsinnehavet i en näringsverksamhet som avgör rätten till avdrag.
Huvudsaklig del	Den huvudsakliga delen av beskattningsårets skogsintäkter ska hänföra sig till avverkning på grund av skogsskadan. Med huvudsaklig del anses att ca 75 % av skogsintäkterna ska hänföra sig till detta slag av skogsintäkter.
Avverkning	Begreppet avverkning får i detta sammanhang tolkas i vid bemärkelse och innefattar t.ex. att skogen förstörts genom brand. Uttrycket innefattar dessutom inte endast redan utförda avverkningar utan också avverkningar som kommer att göras efter beskattningsårets utgång, men som föranletts av skogsskadan (prop. 1981/82:182, s. 24).
Skogskonto eller skogsskadekonto	Avdrag för insättning på skogsskadekonto får inte göras om den skattskyldige samma beskattningsår gör avdrag för insättning på skogskonto (21 kap. 24 § IL). Skogsintäkter för ett visst beskattningsår medför inte rätt till avdrag för insättning på både skogskonto och skogsskadekonto. Om den skattskyldige begär avdrag för insättning på skogskonto kan avdrag inte ske för insättning på skogsskadekonto.
Byte från skogsskadekonto till skogskonto	Om avdrag för insättning på skogsskadekonto har vägrats därför att förutsättningarna inte varit uppfyllda får den skattskyldige begära avdrag för insättning på skogskonto. En sådan begäran ska ha kommit in till Skatteverket inom sex månader efter det att det beslut meddelades som innebär att den skattskyldige inte har rätt till avdrag för insättning på skogsskadekonto, om inte längre tid följer av bestämmelserna i taxeringslagen (1990:324) (21 kap. 24 § IL).
Överföring av medel från skogsskadekonto till skogskonto	Om den skattskyldige begär avdrag för insättning på skogskonto vid byte från skogsskadekonto till skogskonto anses de medel som satts in på skogsskadekontot vara insatta på skogskonto den dag då insättningen på skogsskadekontot gjordes. Detta gäller dock bara om medlen på skogsskadekontot, till den del de inte redan har tagits ut, har förts över till ett skogskonto när begäran om avdrag för insättning på skogskonto kommer in till Skatteverket. En överföring som har skett senare än tio år efter ingången av det år då medlen senast ska ha satts in beaktas inte (21 kap. 34 § IL).

Ett kreditinstitut per år	Liksom beträffande skogskonto gäller för skogsskadekonto att insättning endast får göras hos ett kreditinstitut per beskattningsår.
Avdragsbelopp m.m.	Avdrag för insättning på skogsskadekonto får inte understiga 50 000 kr. Avdraget ska avrundas nedåt till helt hundra-tal kronor. Avdrag får inte heller ske med så stort belopp att underskott uppkommer i näringsverksamheten.
Senaste insättningsdag m.m.	Bestämmelserna för skogsskadekonto är desamma som för skogskonto avseende senaste insättningsdag, redovisning i deklaration, skogsskadekontokrav och beskattning av ränta.
61.3.5.3 Beskattning av medel på skogskonto och skogsskadekonto	
Uttag	Uttag från ett skogskonto eller skogsskadekonto får göras tidigast fyra månader efter insättningsdagen. Ett uttag får avse hela det innestående beloppet eller en del av det, dock inte lägre belopp än 1 000 kr (21 kap. 36 § IL).
Tidsgränser	Sedan tio år eller, när det gäller skogsskadekonto, tjugo år har gått från ingången av det år då insättning senast skulle göras, ska kreditinstitutet betala ut kvarstående medel (21 kap. 36 § IL).
Beskattning av uttag	Uttag från ett skogskonto eller skogsskadekonto ska tas upp som intäkt i inkomstslaget näringsverksamhet det beskattningsår då uttaget görs. Motsvarande gäller kvarstående medel som betalas ut eller skulle ha betalats ut när tidsgränserna för uppskov utgått (21 kap. 37 § IL). Med uttag avses också uttag av resterande ränta (efter avdrag för skatt om 15 %) på medel insatta på skogskonto/skogsskadekonto.
Byte av kreditinstitut	Medel på ett skogskonto eller skogsskadekonto får föras över till ett annat kreditinstitut utan att beskattning sker under förutsättning att hela det innestående beloppet direkt förs över till ett motsvarande konto i det mottagande kreditinstitutet. Utan beskattningskonsekvenser kan även en överföring ske av medel som tas över i samband med ett generationsskifte, förutsatt att vissa förutsättningar är uppfyllda. Se nedan under kantrubrik Generationsskifte När kontomedel förs över ska det överförande kreditinstitutet lämna det mottagande kreditinstitutet de uppgifter som behövs för att det mottagande kreditinstitutet ska kunna fullgöra sina

skyldigheter enligt 21 kap. IL och lagen om självdeklarationer och kontrolluppgifter (21 kap. 38 § IL).

Möjlighet finns att byta kreditinstitut om ovan angivna villkor är uppfyllda.

Om ett konto överförs till ett annat skogskonto inom samma kreditinstitut eller mellan olika kontor inom kreditinstitutet räknas överföringarna inte som uttag (RÅ 1972 ref. 58).

Benefika överlåtelser av lantbruksenheter

Om den skattskyldiges lantbruksenhet övergår till en ny ägare genom arv, testamente, bodelning eller på liknande sätt, ska medlen på kontona tas upp som intäkt i inkomstslaget näringsverksamhet. Detta gäller dock bara om fastigheten utgjorde den övervägande delen av näringsverksamheten. Medlen ska däremot inte tas upp till beskattning om äganderätten övergår genom gåva och det är den skattskyldige som gjort avdrag för de insatta medlen. Det gäller inte heller medel som tas över i samband med generationsskifte om vissa förutsättningar är uppfyllda (21 kap. 39 § och 41 § IL).

Onerösa överlåtelser, dvs. försäljningar, av lantbruksenheter omfattas inte. Anledning till detta är bl.a. att en sådan regel kunde leda till en minskad avverkning de närmaste åren före en tänkt överlåtelse och bidra till att fördröja angelägna överlåtelser. En skattskyldig som sålt sin lantbruksenhet behöver sålunda inte ta upp inestående medel på skogs- eller skogsskadekonto på grund av försäljningen. Motsvarande gäller i vissa fall om äganderätten övergått genom gåva.

Vid vissa benefika äganderättsövergångar ska medlen på skogs- och skogsskadekonton tas upp som intäkt av näringsverksamhet om fastigheten utgjorde den övervägande delen av näringsverksamheten. Med övervägande delen avses enligt Skatteverket mer än hälften av marknadsvärdet på tillgångarna i näringsverksamheten. Är den överlåtna lantbruksenhets marknadsvärde högre än övriga tillgångar i näringsverksamheten ska kontomedlen tas upp till beskattning. Avser överlåtelsen hälften eller mindre del av värdet får medel på skogs- och skogsskadekonto stå kvar.

I RÅ 1977 ref. 113 (R 1977 1:61) har ränta å skogskonto, som belöper på tid efter det fastigheten överlåtits, ansetts hänförligt till intäkt av skogsbruk intill utgången av det beskattningsår, då överlåtelsen skett.

Generationsskifte

I samband med generationsskifte av lantbruksenhet med produktiv skogsmark finns möjligt att samtidigt föra över

skogs- och skogsskadekonto till en närstående utan att beskattning sker, 21 kap. 41 § IL (prop. 2008/09:41). Utöver skriftliga formkrav och krav på hur överföringen ska ske till mottagaren, måste överlåtarens hela lantbruksenhet övergå samma beskattningsår som kontomedlen överförs av banken. En lantbruksenhet kan bestå av flera registerfastigheter med samma ägare och inom samma kommun.

Om förvärvaren (närstående) enbart delvis blir ägare till lantbruksenheten, exempelvis om två barn i gåva av sin far får hälften var av en lantbruksenhet, finns en proportioneringsregel. I detta fall kan den närstående ta över högst så stor del av kontomedlen som hans andel motsvarar av den övertagna produktiva skogsmarkens skogsbruksvärde i förhållande till skogsbruksvärdet för all produktiv skogsmark på lantbruksenheten det beskattningsår då enheten övergår.

Överlåtelse tidpunkten för en fastighet är vid gåva gåvans fullbordande, dvs. efter underskrift av överlåtare och mottagare, vid enmansdödsbon bouppteckningens registreringstidpunkt och vid flermansägda dödsbon tidpunkten för arvskiftets upprättande. Tidpunkten för tillträde saknar betydelse. Lagfarten är enbart en bekräftelse av äganderätten gentemot tredje man.

Dödsbo

Om en innehavare av skogskonto avlider utlöser dödsfallet inte någon beskattning av skogskontomedlen (prop. 1978/79:204, s. 82).

Dödsbon med endast en dödsbodelägare anses vanligen skiftat i och med att bouppteckningen registreras. I sådana fall ska medel på skogskonto beskattas omedelbart. Efterlevande maka ärver före bröstarvingar, som således blir efterarvingar. Genom ett arvsavstående fortlever dock dödsboet och beskattning av medlen kan då flyttas framåt i tiden.

Se avsnitt 88.8.11, Dödsbon.

Pantsättning, överlåtelser

Om avtal träffas om överlåtelse eller pantsättning av medel på skogskonto eller skogsskadekonto och bestämmelser vid generationsskifte inte är tillämpliga, ska medlen på kontona tas upp som intäkt i inkomstslaget näringsverksamhet. Det anses inte som överlåtelse eller pantsättning att en skattskyldig på begäran av Skogsstyrelsen förbinder sig att inte förfoga över medlen utan styrelsens tillstånd (21 kap. 40 § IL).

Om skogsägaren träffat avtal om överlåtelse eller pantsättning av medel på skogs- eller skogsskadekonto ska beskattning ske genast. Undantaget från detta är om den skattskyldige på

Skogsstyrelsens begäran förbundit sig att inte utan skogsstyrelsens tillstånd förfoga över medel på skogs- eller skogsskadekonto. Det är således möjligt att utnyttja kontomedel som säkerhet för återväxtåtgärder.

**Kontrolluppgift
från kontoförande
kreditinstitut m.m.**

Enligt 7 kap. 5 § LSK (lagen om självdeklarationer och kontrolluppgifter), ska kontoförande kreditinstitut lämna kontrolluppgift om utbetalningar från ett skogskonto eller ett skogsskadekonto samt om förhållanden såsom överlåtelse, pantsättning eller övertagande om dessa förhållanden är kända. I kontrolluppgift ska redovisas utbetalt belopp och om det är känt om överlåtelse, pantsättning eller övertagande skett av medel på konton.

Efter tidsgränserna 10 år för skogskonto och 20 år för skogsskadekonto ska kreditinstitutet betala ut kvarstående medel. Dessa medel ska således ingå i den kontrolluppgift som lämnas för utbetalningsåret.

**Underrätta
kreditinstitutet**

Om Skatteverket inte medger avdrag med yrkat belopp ska kreditinstitutet underrättas för att framtida kontrolluppgifter ska bli riktiga (5 § Skogskontoförordningen). Motsvarande gäller om medel på skogskonto eller skogsskadekonto tas upp som intäkt enligt 21 kap. 39 eller 40 § IL. Underlåts detta föreligger risk att den skattskyldige dubbelbeskattas för skogsintäkt.

**Uttag av skogs-
kontomedel
medför inte rätt
till skogsavdrag**

Uttag från skogskonto och skogsskadekonto tas upp som intäkt av näringsverksamhet. Intäkten ska inte inräknas i den avdragsgrundande skogsintäkten, dvs. den intäkt som ligger till grund för skogsavdrag.

61.3.6 Inkomst av kapital

Inkomst av kapital

Fysiska personer och dödsbon beskattas för inkomst vid avyttring av lantbruksenhet enligt kapitalvinstreglerna i inkomstslaget kapital. Juridiska personer, utom dödsbon och handelsbolag, beskattas för kapitalvinst i inkomstslaget näringsverksamhet. För delägare som är fysiska personer räknas handelsbolagets kapitalvinster och kapitalförluster på bl.a. näringsfastigheter till inkomstslaget kapital och för övriga delägare till inkomstslaget näringsverksamhet.

Någon särskild beskattning av inkomster som belöper på växande skog i samband med avyttring av fastighet förekommer inte. Vissa skogsintäkter i samband med allframtidsupplåtelser kan dock beskattas enligt kapitalvinstreglerna.

Vidare ska vid avyttring av näringsfastighet i vissa fall tidigare gjorda skogsavdrag och substansminskningsavdrag återföras vid beräkning av inkomst av näringsverksamhet.

Se avsnitt 31.5.4, Avyttring av fastigheter.

61.3.6.1 Avyttring av hel fastighet eller ideell andel av fastighet

Vid avyttring av fastighet ska kapitalvinst eller kapitalförlust beräknas särskilt för varje avyttrad taxeringsenhet eller del av taxeringsenhet (45 kap. 3 § IL).

Vid tillämpning av bestämmelserna om kapitalvinstberäkning vid avyttring av del av fastighet ska som en fastighet anses varje taxeringsenhet eller sådan större enhet som på grund av bestämmelserna i 45 kap. 4 § IL behandlas som en enda taxeringsenhet (45 kap. 23 § IL).

Fastigheter och fastighetsdelar med samma ägare och belägna inom samma kommun utgör en taxeringsenhet (4 kap. 3 § FTL).

Även avyttring av en hel registerfastighet kan alltså i vissa fall utgöra avyttring av en del av en taxeringsenhet. Är anskaffningsutgift, förbättringsutgifter etc. för den avyttrade registerfastigheten kända eller möjliga att utreda, ger en kapitalvinstberäkning enligt huvudregeln vid delavyttring samma resultat som om fastigheten i fråga utgjort en egen taxeringsenhet och kapitalvinstberäkningen gjorts för denna.

Vid avyttring av ideell andel av en fastighet erhålls omkostnadsbeloppet för den avyttrade andelen genom ren proportionering efter andelstalet av det för hela fastigheten framräknade omkostnadsbeloppet (RÅ 1986 ref. 110).

Kapitalvinst	Kapitalvinst vid avyttring av näringsfastighet ska beräknas enligt bestämmelserna i 45 kap. IL. För fysisk person och dödsbo ska 90 % av kapitalvinsten beskattas. Juridiska personer exklusive dödsbon ska beskattas för hela kapitalvinsten (45 kap. 33 § IL).
Kapitalförlust	Av en kapitalförlust är 63 % avdragsgillt för fysiska personer och dödsbon och 100 % för andra juridiska personer än dödsbon.
Handelsbolag	För fysiska personer och dödsbon som är delägare i handelsbolag är 90 % av handelsbolagets kapitalvinst skattepliktig och 63 % av kapitalförlusten avdragsgill. För andra juridiska perso-

Återföring

ner än dödsbon gäller 100 % beträffande såväl vinst som förlust (prop. 1999/2000:2, del 2, s. 558).

Vid avyttring av näringsfastighet ska gjorda skogsavdrag m.m. återföras till beskattning som inkomst av näringsverksamhet (26 kap. 2 § IL).

Avyttring av näringsverksamhetens hela fastighetsbestånd

- gjorda skogsavdrag ska i sin helhet återföras som inkomst av näringsverksamhet.

Avyttring av ideell andel av fastighetsbeståndet

- motsvarande andel av gjorda skogsavdrag ska återföras som inkomst av näringsverksamhet.

Annan delavyttring av fastighetsbeståndet

- skogsavdrag ska återföras om och i den mån de tagit i anspråk avdragsutrymme som hänför sig till den avyttrade fastigheten eller fastighetsdelen.

Se vidare Återföring av skogsavdrag (Skatteverket 2007-06-13, dnr 131 265526-07/111).

Värdenedgång

Har fastigheten minskat i värde ska i motsvarande mån återföring inte göras av skogsavdrag m.m. (26 kap. 5 § IL). I stället ska anskaffningsutgiften vid kapitalvinstberäkningen minskas med de belopp som på grund av värdenedgången inte ska återföras i näringsverksamheten (45 kap. 16 § IL).

61.3.6.2 Avyttring av markområde (delavyttring)

Med avyttring av markområde avses även det fall att avyttring sker av en hel registerfastighet som ingått i ett större bestånd av skogsfastigheter vilka tillsammans utgjort en taxeringsenhet.

Då en del av en fastighet avyttrats, och fråga inte är om en ideell andel, kan kapitalvinstberäkningen göras antingen utifrån en huvudregel eller en alternativregel (45 kap. 19–20 §§ IL).

Huvudregeln, metod 1

Kapitalvinst

Enligt huvudregeln i 45 kap. 19 § IL ska kapitalvinsten vid avyttring av en del av en fastighet beräknas på grundval av förhållandena på den avyttrade delen. I omkostnadsbeloppet ska beaktas den anskaffningsutgift och de förbättringsutgifter som belöper på just den del av fastigheten som avyttrats, dvs. det omkostnadsbelopp som framräknas ska uteslutande avse den avyttrade delen. Frågan om beloppsgränsen för förbätt-

ringsutgifter, dvs. 5 000 kr, ska dock avgöras med hänsyn till förhållandena på hela fastigheten.

Denna metod är knappast praktiskt tillämpbar i andra fall än där den avyttrade egendomen förvärvats för sig för att ingå i ett större fastighetsbestånd och sedan också avyttras för sig. I princip krävs samma kännedom om anskaffningsutgift m.m. avseende den avyttrade delen, som när kapitalvinst ska beräknas vid avyttring av en hel taxeringsenhet.

Återföring

Vid avyttring av del av fastighet ska belopp som ska tas upp som intäkt av näringsverksamhet beräknas på grundval av förhållandena på den avyttrade fastighetsdelen (26 kap. 7 § IL).

I lagtexten används alltså i princip samma ordalydelse för att precisera både kapitalvinsten (och därmed också omkostnadsbeloppet) och det belopp som ska återföras.

Gjorda skogsavdrag ska återföras om och i den mån de tagit i anspråk avdragsutrymme som hänför sig till den avyttrade fastigheten eller fastighetsdelen.

Med "... den avyttrade delen/fastighetsdelen ..." kan inte avses annat än den avyttrade del, för vilken kapitalvinstberäkningen görs. Hänvisningen till "... förhållandena på den avyttrade delen/fastighetsdelen" torde innebära att belopp som ska återföras måste avse ianspråket avdragsutrymme som utgör en del av anskaffningsutgiften för den tillgång som avyttrats och för vilken samma anskaffningsutgift konsumeras vid kapitalvinstberäkningen.

För att värdeminskningsskogsavdrag avseende t.ex. en driftsbyggnad ska återföras till beskattning måste byggnaden i fråga vara belägen på den avyttrade delen av fastigheten. Vid kapitalvinstberäkningen konsumeras därvid den del av anskaffningsutgiften för hela fastigheten som belöper på den avyttrade byggnaden och marken.

Som framgår ovan ska enligt 26 kap. 2 § IL vid avyttring av näringsfastighet återföras belopp motsvarande gjorda avdrag för bl.a. värdeminskning och skogsavdrag.

Till fastighet hör bl.a. på rot stående träd (2 kap. 1 § JB).

Vid kapitalvinstberäkning av delavyttring enligt huvudregeln konsumeras den del av hela fastighetens anskaffningsutgift som belöpte på den avyttrade marken med vid anskaffningstillfället befintlig skog. Under innehavet tidigare gjorda skogsavdrag ska därför återföras om och i den mån de tagit i

anspråk avdragsutrymme som hänför sig till den avyttrade fastigheten eller fastighetsdelen.

(Skatteverket 2007-06-13, dnr 131 265526-07/111).

**Alternativregeln,
metod 2
Kapitalvinst**

Enligt alternativregeln i 45 kap. 20 § IL ska, om den skattskyldige begär det, omkostnadsbeloppet för den avyttrade fastighetsdelen, i stället för att beräknas enligt huvudregeln, beräknas till ett belopp som motsvarar så stor del av det för hela fastigheten beräknade omkostnadsbeloppet som ersättningen utgör av hela fastighetens marknadsvärde vid avyttringen. Ett för hela fastigheten framräknat omkostnadsbelopp ska alltså fördelas på den avyttrade och den kvarvarande delen av fastigheten utifrån värdet på respektive fastighetsdel vid avyttringen.

Återföring

Det belopp som ska återföras vid avyttring av markområde ska enligt 26 kap. 7 § IL beräknas på grundval av förhållandena på den avyttrade fastighetsdelen. Reglerna för återföring har i sak getts samma utformning och ordalydelse som reglerna för kapitalvinstberäkning vid tillämpning av huvudregeln.

Enligt 26 kap. 7 § IL finns vad gäller återföring således ingen motsvarighet till alternativregeln vid kapitalvinstberäkning. Av prop. 1989/90:110, s. 662, framgår vidare klart att någon proportionering av belopp att återföra på grundval av ersättningen för den avyttrade delen respektive hela fastighetens marknadsvärde inte får göras. Återföring av skogsavdrag m.m. ska alltså ske med samma belopp oavsett om huvudregeln i 45 kap. 19 § IL eller alternativregeln i 20 § av samma kapitel har tillämpats för att räkna fram kapitalvinsten.

Detta innebär att även när beräkningen av omkostnadsbeloppet görs enligt alternativregeln utifrån förhållandena på hela fastigheten ska likväl beräkningen av det belopp som ska återföras i näringsverksamheten göras utifrån förhållandena på endast den avyttrade fastighetsdelen.

Exempel

A har en skogsfastighet som han anskaffat för 1 000 000 kr och på vilken han utnyttjat skogsavdrag med hela avdragsutrymmet 500 000 kr.

A säljer ett markområde med växande skog för en ersättning som utgör 40 % av hela fastighetens marknadsvärde vid avyttringen. Den avyttrade delen motsvarar 25 % av fastighetens skog och produktiva skogsmark vid förvärvstillfället.

Vid tillämpning av huvudregeln bör 25 % av omkostnadsbeloppet anses konsumerat och 25 % av skogsavdraget återföras.

Vid tillämpning av alternativregeln bör 40 % av omkostnadsbeloppet anses konsumerat och 25 % av skogsavdraget återföras.

Värdenedgång

Vid bedömningen om den avyttrade delen av fastigheten gått ned i värde, ska ersättningen för den avyttrade delen jämföras med den avyttrade delens omkostnadsbelopp beräknat enligt huvudregeln (26 kap. 7 § IL). Se avsnitt 31.5.4.2, Avyttring av fastigheter.

61.3.6.3 Marköverföring

Med avyttring av fastighet likställs enligt 45 kap. 5 § IL överföring av mark genom fastighetsreglering och uppdelning i lotter genom klyvning om överföringen eller uppdelningen sker helt eller delvis mot kontant ersättning. Avstående av mark genom inlösen anses också som avyttring.

Kapitalvinst

Vid beräkning av kapitalvinst på grund av marköverföring m.m. gäller i tillämpliga delar de regler som beskrivits ovan vid 61.3.6.2. Den skattepliktiga delens storlek påverkas vidare av hur stor del av ersättningen som utgått i kontanter (45 kap. 5 § IL).

Återföring

Med avyttring likställs marköverföring m.m. (26 kap. 6 § IL).

Särskilt om klyvning

Vid uppdelning i lotter genom klyvning ska respektive delägars ideella andel anses utslockna och motsvarande äganderätt övergå till att avse en på marken preciserad och konkret del i den fastighet det gäller. Eftersom klyvningen lantmäteritekniskt oftast inte kan göras så att lotterna blir exakt lika värdemässigt, utjämnas olikheterna genom kontant kompensation mellan parterna. Sådan kontant kompensation ses i beskattningshänseende som tillköp respektive avyttring av utslocknad ideell andel och bestäms till sitt belopp i samband med lantmäteriförrättningen.

Den som betalar sådan kontant kompensation får ett belopp motsvarande denna betraktad som anskaffningsvärde enligt 21 kap. 13 § andra stycket IL. Den som tar emot sådan kompensation ska reducera sitt anskaffningsvärde och sitt avdragsutrymme enligt 21 kap. 17 § IL.

Exempel

A och B köpte för ett antal år sedan tillsammans fastigheten X för 3 000 tkr. Fastigheten består enbart av ett samägt skogsskifte.

Genom klyvning delas fastigheten nu på det sättet att A:s lott arealmässigt blir 49 % av den ursprungliga fastigheten och B:s lott blir 51 %. Skogsförrådet fördelar sig efter ett antal avverkningar på olika delar av fastigheten på så sätt att A:s lott värderas till 2 000 tkr och B:s lott till 3 000 tkr. A ska för sitt avstådda värde erhålla kontant ersättning av B med 500 tkr. Värdet på respektive ideell andel är alltså 2 500 tkr. A är mottagare av penninglikvid (säljare) och B utgivare (köpare). Fastigheten X släcks ut och upphör att existera och lotterna som A och B erhåller bildar två nya självständiga skogsfastigheter.

A:s avyttring avser i sin helhet avyttring av fastighet även om avyttringen endast avsåg en del av hans andel. Vid avyttring ska samtliga värdeminskingsavdrag återföras eftersom den ideella andelen i ursprungsfastigheten utslocknat. B har som utgivare av penninglikvid förvärvat fastighet. B ska återföra sina skogsavdrag när han slutavyttrar den fastighet som bildades genom klyvningen och som han då blev ägare till. Vid klyvningen inte återförda skogsavdrag måste nämligen anses hänföra sig till innehavet av denna nybildade fastighet även om avdragen gjordes under ett samägande av fastigheten X.

A:s kapitalvinstberäkning

Kapitalvinsten blir 1 000 000 (2 500 000 = hälften av värdet av fastigheten - 1 500 000 (anskaffningsutgift) kr. Av kapitalvinsten ska

$$\frac{(500\,000 - 5\,000) \times 1\,000\,000}{(2\,500\,000 - 5\,000)}$$

eller 198 396 kr tas upp.

Kapitalvinst som beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet (ersättningsfond) ska i sin helhet tas upp till beskattning. Kapitalvinst som beskattas i inkomstslaget kapital ska för en näringsfastighet tas upp till 90 %.

A har tidigare gjort skogsavdrag med 400 tkr. Hela detta avdrag ska återföras.

A ska vidare enligt 21 kap. 17 § IL minska sitt anskaffningsvärde 1 500 tkr med 500/2 500 eller 20 % till kvarstående 1 200 tkr. A:s nya avdragsutrymme beräknas till 50 % eller 600 tkr.

B gör vid klyvningen ett förvärv av skog och produktiv skogsmark och kan öka sitt anskaffningsvärde med 500 tkr och sitt avdragsutrymme med 250 tkr. B ska inte beskattas för någon kapitalvinst till följd av klyvningen och inte heller vid detta tillfälle göra någon återföring av sina eventuella gjorda skogsavdrag.

(Skatteverket 2011-11-15, dnr 131 368325-11/111).

Fastighetsreglering

Fastighetsreglering innebär att en eller flera fastigheter ombildas genom överföring av mark mellan fastigheterna. Det kan vara fråga om såväl stora som mindre förändringar i fastighetsstrukturen med gränsjusteringar.

För exempel på återföring av skogsavdrag m.m. i samband med fastighetsreglering se Värdeminskningsavdrag i samband med fastighetsreglering (Skatteverket 2011-11-15, dnr 131 368322-11/111).

Se avsnitt 31.4.3, Avyttring av fastigheter, fastighetsreglering, klyvning och inlösen.

61.3.6.4 Allframtidsupplåtelse

Många ägare av lantbruksenheter hamnar någon gång i situationen att staten eller någon annan offentlig aktör tar deras mark i anspråk för utbyggnad av samhällsgemensam infrastruktur. Upplåtelser av mark och andra inskränkningar i förfoganderätten för s.k. all framtid får i praktiken lika långtgående verkningar som en faktisk försäljning och medför i regel en bestående värdenedgång på fastigheten.

Engångsersättning vid upplåtelse av nyttjanderätt eller servitutsrätt till fastighet på obegränsad tid (allframtidsupplåtelse) jämföras i kapitalvinsthänseende med fastighetsavyttring.

Reglerna om detta gäller bl.a. engångsersättningar som fastighetsägaren uppbär för sådana inskränkningar i förfoganderätten till fastighet som kan föreskrivas enligt miljöbalken eller annan författning (45 kap. 6–7 §§ IL).

Kapitalvinst

Vid allframtidssupplåtelse ska så stor del av fastigheten anses avyttrad som ersättningen motsvarar av hela fastighetens marknadsvärde vid tidpunkten för upplåtelsen (45 kap. 6 § IL).

Som en konsekvens härav ska så stor del av det för fastigheten beräknade omkostnadsbeloppet anses belöpa på den upplåtna delen som ersättningen utgör av hela fastighetens marknadsvärde vid upplåtelsestillfället (45 kap. 24 § IL). Denna regel är konstruerad på samma sätt som alternativregeln (metod 2) vid delavyttringar och är vidare den enda regel som gäller för upplåtelsefallen. Någon motsvarighet till huvudregeln vid delavyttringar finns inte.

Se avsnitt 31.4.4, Avyttring av fastigheter, allframtidssupplåtelse.

Återföring

Vad gäller återföring är särskilt stadgat att med avyttring likställs allframtidssupplåtelse mot engångsersättning (26 kap. 6 § IL).

Som framgått ovan anses vid allframtidssupplåtelse en del av fastigheten ifråga avyttrad (45 kap. 6 § IL).

Vid avyttring av del av fastighet ska återföringsbeloppet beräknas på grundval av förhållandena på den avyttrade fastighetsdelen (26 kap. 7 § IL). Denna regel om återföring avser alltså samtliga fall då del av fastighet avyttras eller anses avyttrad.

Trots att omkostnadsbeloppet vid kapitalvinstberäkningen alltid ska beräknas med utgångspunkt i hela fastighetens marknadsvärde ska beräkningen av det belopp som ska återföras i näringsverksamheten alltid göras på grundval av förhållandena på enbart den upplåtna fastighetsdelen.

61.3.6.5 Ersättning för skog ingående i ersättningen för allframtidssupplåtelse

I vissa fall ingår i engångsersättningen för allframtidssupplåtelse även ersättning för skog som växer på den upplåtna marken. Sådan ersättning beskattas också enligt kapitalvinstreglerna.

Återläggning av skogsavdrag ska i sådana fall ske på samma sätt som vid delavyttring.

61.3.6.6 Ersättning för skog i samband med allframtidssupplåtelse

Vanligen ingår inte skog i upplåtelsen. Upplåtaren (fastighetsägaren) beskattas då som för intäkt av näringsverksamhet för den skog som han säljer från det upplåtna markområdet. Här finns emellertid en valmöjlighet.

Avverkningsrätt Skogsprodukter	Har den skattskyldige i samband med allframtidsupplåtelse fått ersättning på grund av upplåtelse av avverkningsrätt ska ersättningen, om den skattskyldige begär det, anses som engångsersättning på grund av allframtidsupplåtelsen. Har den skattskyldige i sådant fall fått ersättning för avyttrade skogsprodukter får 60 % av ersättningen behandlas som engångsersättning på grund av allframtidsupplåtelsen (21 kap. 19 § och 45 kap. 8 § IL). Skogslikviderna ifråga måste härröra från avverkningar på den mark som berörs av allframtidsupplåtelsen.
Samma beskattningsår	Detta gäller endast om ersättningen för avverkningsrätten eller skogsprodukterna ska tas upp till beskattning under samma beskattningsår som ersättningen på grund av allframtidsupplåtelsen (45 kap. 8 § IL).
Återföring	En sådan ersättning för skog i samband med allframtidsupplåtelse som tas upp vid kapitalvinstberäkningen medför i sig att något skogsavdrag inte ska återföras.

61.3.6.7 Vilka skogsavdrag ska återföras?

För att återföring av skogsavdrag ska komma ifråga måste avdragsutrymme ha tagits i anspråk som hänför sig till den mark som avyttrats eller upplåtits.

Kan den skattskyldige visa att för gjorda skogsavdrag har avdragsutrymme tagits i anspråk som inte till någon del hänför sig till det markområde eller den fastighet som avyttrats eller upplåtits kan inte någon återföring ske.

Om tidigare begärt skogsavdrag enbart tagit i anspråk avdragsutrymme som hänför sig till den avyttrade eller upplåtna fastigheten eller fastighetsdelen ska naturligtvis hela skogsavdraget återföras.

Om begärt skogsavdrag tagit i anspråk avdragsutrymme som hänför sig till såväl den ena som den andra delen av fastigheten eller taxeringsenheten ska den skattskyldige visa hur stor del av tidigare begärda skogsavdrag som tagit i anspråk avdragsutrymme som är att hänföra till den avyttrade eller upplåtna delen av fastigheten. I skogsbruksplaner löpande och noggrant förda noteringar beträffande när och var avverkningar skett, uttagna kvantiteter, priser m.m. kan därvid ge viss ledning. Vid längre innehav kan ur en jämförelse mellan de skogsbruksplaner som upprättats under innehavstiden framkomma uppgifter som styrker eller sätter ifråga riktigheten i den utredning som lämnas.

Omfattar överlåtelsen eller upplåtelsen mindre än 20 % av värdet av skogen och den produktiva skogsmarken i näringsverksamheten, och är det inte fråga om en ideell andel, ska säljarens/upplåtarens anskaffningsvärde och avdragsutrymme dock inte minskas (21 kap. 17 § IL).

61.3.6.8 Slutförsäljning

Konsumerat omkostnadsbelopp

Tidigare delavyttringar, markupplåtelser och marköverföringar m.m. ska – när återstoden av fastigheten sedermera avyttras – beaktas vid beräkning av omkostnadsbeloppet (45 kap. 25 § IL).

Hjälpregel

Om den andel av omkostnadsbeloppet som avser tidigare avyttrad fastighetsdel inte går att utreda får en hjälpregel användas. Denna andel av omkostnadsbeloppet ska i så fall anses ha motsvarat halva den erhållna ersättningen för fastighetsdelen, dock högst ett belopp som inte överstiger omkostnadsbeloppet för hela fastigheten omedelbart innan fastighetsdelen avyttrades (45 kap. 25 § IL).

Återföring

Om begärda skogsavdrag inte återförts vid tidigare delavyttringar etc. tyder detta på att dessa visats inte ha tagit i anspråk avdragsutrymme som var att hänföra till dessa delar av taxeringsenheten. Omvänt måste därför dessa avdrag ha tagit i anspråk avdragsutrymme som är att hänföra till återstoden av fastigheten, dvs. den del av fastigheten som ingår i slutförsäljningen.

Tidigare begärda skogsavdrag ska således återföras vid slutförsäljningen i den mån de inte återförts vid tidigare delavyttringar etc. Återföringen påverkas inte av vilken metod som använts för att beräkna omkostnadsbeloppet vid slutförsäljningen.

Vid värdenedgång på fastigheten begränsas återföringen i inkomstslaget näringsverksamhet och i stället påverkas omkostnadsbeloppet vid kapitalvinstberäkningen. Se avsnitt 31.5.4.2, Avyttring av fastigheter, beräknad återföring vid värdenedgång.

62 Byggnadsrörelse m.m.

62.1 Inledning

I det här avsnittet behandlas bl.a.

- när föreligger byggnadsrörelse och handel med fastigheter
- fastigheter som lagertillgångar i byggnadsrörelse
- värdering av lagertillgångar
- pågående arbeten
- aktier och andelar i fastighetsförvaltande företag
- byggnadsarbete på egen fastighet
- tomtrörelse

62.2 Byggnadsrörelse och handel med fastigheter

62.2.1 Inledning

Vid inkomstbeskattningen finns särskilda regler för både byggnadsrörelse och handel med fastigheter (27 kap. IL). Bestämmelserna kvarstår i huvudsak oförändrade efter 1990 års skattereform. Byggnadsrörelse och handel med fastigheter beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet. Fastigheter i sådana verksamheter utgör i regel lagertillgångar (lagerfastigheter). Vid försäljning av lagerfastigheter beskattas skillnaden mellan försäljningspris och skattemässigt värde. Lagerfastigheter värderas enligt de allmänna reglerna för lagervärdering men utan rätt till schablonmässig nedskrivning enligt alternativregeln i 17 kap. 4 § IL. Lagerfastigheter får således tas upp till det lägsta av anskaffningsvärdet och verkliga värdet (17 kap. 3 § IL). Fastigheter som inte utgör lagertillgångar utan kapitaltillgångar tas upp till anskaffningsvärdet.

62.2.2 När föreligger byggnadsrörelse eller handel med fastigheter?

62.2.2.1 Inledning

Det finns inte någon definition av vad som avses med byggnadsrörelse eller handel med fastigheter i skattelagstiftningen. För att avgöra om någon bedriver sådana verksamheter får man i stället tillämpa de allmänna bestämmelserna i 13 kap. IL. Det finns vidare omfattande praxis som behandlar frågan (prop. 1999/2000:2 del 2 s. 348).

Sammanfattning av praxis

Den tidigare praxis som finns avseende byggnadsrörelsebegreppet har av företagsskatteberedningen sammanfattats på följande sätt (SOU 1977:86 s. 302 f.).

Självständigt företag, egna maskiner, eget material

Om ett självständigt företag åtar sig att med egna anställda, egna maskiner och eget material uppföra byggnader eller anläggningar på annans fasta egendom råder inte något tvivel om att verksamheten är att anse som byggnadsrörelse. Även vid byggnation i egen regi är det många gånger odiskutabelt att verksamheten utgör byggnadsrörelse. Så är t.ex. fallet då någon förvärvat ett markområde för att där med egna anställda, egna maskiner och eget material uppföra ett antal hus för försäljning.

Byggnadsrörelse kan bedrivas genom att byggnadsentreprenören i sin helhet för utförda arbeten anlitar underentreprenörer (RSV/FB Dt 1982:1, SRN 2010-09-30 (dnr 53-10/D)). Den avgörande frågan vid bedömning om byggnadsrörelse bedrivs eller inte är avtalsparternas verkliga roll samt deras skyldigheter/förpliktelser.

Inte yrkesmässigt från början

En som tidigare inte yrkesmässigt uppfört byggnader eller anläggningar, kan bebygga en eller två fastigheter för personligt bruk (t.ex. en permanentbostad och ett fritidshus) utan att för den skull anses bedriva byggnadsrörelse. Fortsätter emellertid denna person att förvärva och bebygga fastigheter sedan de första färdigställts och sker försäljning av någon eller några av dessa fastigheter, är det inte osannolikt att vinsten beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet. Sannolikheten för att fastigheterna ska anses utgöra lager i byggnadsrörelse ökar om försäljningen sker inom relativt kort tid efter uppförandet.

Byggnader för egen förvaltning

Den som uppfört byggnader uteslutande för egen förvaltning, såvida han inte ägnat sig åt annan byggnadsverksamhet eller försålt någon fastighet, anses inte driva byggnadsrörelse. Sker efter ett antal år en samtidig avyttring av de bebyggda fastig-

heterna, blir beskattning i inkomstslaget näringsverksamhet inte aktuell (RÅ 1928 ref. 58, I och II). Har den skattskyldige uppfört byggnad för utomståendes räkning, anses dock byggnadsrörelse föreligga även med avseende på produktion för egen förvaltning.

**Byggnadsrörelse
= tomtvärde**

Den som driver byggnadsrörelse förutsätts också driva tomtvärde. Redan enstaka tomtförsäljning kan bli föremål för beskattning i inkomstslaget näringsverksamhet (27 kap. 3 § IL). Dessutom föreligger det en presumtion för att den som driver byggnadsrörelse även bedriver yrkesmässig handel med fastigheter.

För den som driver en renodlad entreprenadverksamhet bör det vara möjligt att köpa och sälja en eller annan fastighet utan att yrkesmässig handel med fastigheter anses föreligga (RÅ 1951 ref. 22, RÅ 1969 Fi 1723).

62.2.2.2 Rättsfall

Nedan återges vissa rättsfall som belyser den praxis som gäller frågan om byggnadsrörelse och handel med fastigheter föreligger.

Det bör observeras att rättsfallen inte generellt sett kan användas för att bedöma om en fastighet, förvärvad under beskattningsår som taxerats 1984 eller senare, ska anses vara en lagerfastighet. I princip är den lagstiftning som införts fr.o.m. 1984 års taxering dock en kodifiering av tidigare praxis.

**Fastighet
anskaffad för
vidareförsäljning**

En person som anskaffar fastigheter och med vinstsyfte vidare-säljer dessa efter upprustning har i ett flertal fall ansetts bedriva byggnadsrörelse.

En f.d. mejerist hade låtit uppföra och sälja tre bostadshus och skulle uppföra en sommarstuga. Han hade anlitat byggmästare och själv utfört bara grov- och handräckningsarbete. Högsta förvaltningsdomstolen uttalade att vinsten måste anses utgöra inkomst av byggnadsrörelse. Gällande praxis får anses innebära att byggnadsrörelse som regel får anses föreligga så snart det av omständigheterna kan konstateras att fastigheterna så gott som uteslutande anskaffats för vidare försäljning (RÅ 1939 ref. 39).

I ett annat fall ansågs byggnadsrörelse föreligga där den skattskyldige under vart och ett av åren 1932, 1937, 1945 och 1947 uppfört villafastigheter och även sålt dessa. Fastigheterna hade han använt som bostad. Förutom ett villabygge 1959 hade fram till 1962 endast rivningsverksamhet bedrivits (RÅ 1974 A 1007).

Det har vidare ingen betydelse vad som sägs om anledningen till att verksamheten påbörjats. En stadskamrer hade övertagit en byggnadsfirmas rättigheter och skyldigheter på grund av ett borgensåtagande. Han ansågs bedriva byggnadsrörelse genom den övertagna verksamheten (RÅ 1966 Fi 855).

En person S förvärvade tillsammans med två andra personer två fastigheter som bebyggdes och såldes. S hade ej varit aktiv i denna verksamhet utan hans medverkan hade bestått i att tillskjuta kapital. Högsta förvaltningsdomstolen ansåg bl.a. att med beaktande av den korta tid som förflutit mellan de redovisade fastighetstransaktionerna får S anses ha bedrivit byggnadsrörelse. Vinsten vid försäljningen av S andel av fastigheterna ska då redovisas som inkomst av rörelse (RÅ 1982 1:60).

Även om en byggnadsrörelse kan konstateras föreligga är det inte alltid givet när den kan anses påbörjad. E hade till och med utgången av år 1975 varit anställd som byggnadssnickare. Den 1 juni 1975 hade han köpt en fastighet på vilken han hade uppfört en villa. Villan hade blivit klar för inflyttning i augusti 1976. Under 1977 hade E startat en byggnadsrörelse. Den hade registrerats i januari 1977 och verksamheten hade kommit igång vid månadsskiftet februari/mars samma år. Från det att fastigheten färdigställts till dess verksamheten kommit igång hade E varit arbetslös. Byggnadsrörelse ansågs påbörjad redan genom uppförandet av villan (RSV/FB Dt 1982:8).

**Genomsyn
av bolags-
konstruktion**

Att byggnadsrörelse bedrivs i form av aktiebolag kan medföra att aktieägare personligen anses driva sådan verksamhet genom bolaget. Detta blir i regel fallet om aktieägaren varit verksam i byggnadsbolaget.

A och B, tidigare anställda i olika byggnadsföretag, var sedan samma år anställda i ett byggnadsaktiebolag, som de ägde till hälften vardera. A var direktör och B arbetschef. De ansågs utöva byggnadsrörelse genom bolaget. Någon tvekan om att byggnadsrörelse bedrivs föreligger inte då aktieägarna äger hälften vardera av aktierna (RN 1958 nr 1:10).

C ägde 1/3 av aktierna i ett byggnadsaktiebolag i vilket hon även var styrelsesuppleant och anställd som kontorist på deltid. Hennes make ägde återstoden av aktierna och var företagsledare i bolaget. På en av C ägd fastighet hade bolaget utfört ombyggnads- och reparationsarbeten. C ansågs med hänsyn till omständigheterna driva byggnadsrörelse (RSV/FB Dt 1980:18).

En skattskyldig som ägde 1 % av aktierna och var VD i ett byggnadsaktiebolag, i vilket resterande 99 % av aktierna ägdes direkt eller indirekt, av den skattskyldiges hustru och svärmor, ansågs driva byggnadsrörelse. Även om den skattskyldige själv innehar endast ett mindre antal aktier men är aktiv i verksamheten och närstående personer äger ett större antal aktier, kan således byggnadsrörelse anses föreligga (RSV/FB Dt 1982:18).

Det kan t.o.m. vara så att den skattskyldige själv inte äger några aktier överhuvudtaget. D, som var förman och styrelse-suppleant men inte aktieägare i sin fars byggnadsaktiebolag, ägde en fastighet, på vilken bolaget utfört omfattande arbeten under Ds arbetsledning. D ansågs bedriva byggnadsrörelse (RSV/FB Dt 1982:19).

När det är fråga om mindre aktieinnehav och delägarens aktiva insats är ringa eller ingen alls är det mera tveksamt om delägaren ska anses bedriva byggnadsrörelse. I ett fall ägde två minderåriga barn vardera 1/4 av aktierna med endast 1/10 röstvärde. Resten av aktierna ägdes av fadern som var byggnadsingenjör, samt av en civilingenjör. Barnen ägde inte annan fastighet än den för försäljning aktuella. De hade inte heller annars ägnat sig åt byggnadsverksamhet eller liknande verksamhet. Trots att barnens aktieinnehav i bolaget visserligen var betydande ansågs det inte ge dem något väsentligt inflytande i företaget, varför de inte ansågs bedriva byggnadsrörelse (RN 1968 nr 6:3).

Byggmästares dotter, som ägde 36 % av aktierna i ett av fadern grundat byggnadsbolag och var ledamot i dess styrelse, har ansetts själv driva byggnadsrörelse (RSV/FB Dt 1983:33).

Handel med fastigheter

Vid yrkesmässig handel med fastigheter beskattas verksamheten som näringsverksamhet. Fastigheterna utgör lagertillgångar. Gränsdragningen mot inkomstslaget kapital sker utifrån frekvensen av försäljningar. Härvid är den praxis som utvecklats av stor betydelse.

Handel med fastigheter förekommer inte sällan i kombination med byggnadsrörelse. Men naturligtvis finns verksamheter som endast omfattar handel med fastigheter.

En fastighetsmäklare bebyggde och sålde åren 1922–1926 tillsammans med en byggmästare cirka 10 fastigheter. Åren 1927–1948 köpte han, delvis tillsammans med andra personer, 12 och sålde 9 fastigheter, i många fall för att hjälpa kunder i trångmål. Han sålde dessutom sin villafastighet 1957. Han

ansågs bedriva handel med fastigheter med hänsyn till dessa köp och försäljningar (RÅ 1967 Fi 1446).

En person hade från 1956 köpt 20 fastigheter, varav 18 de senaste sju åren. Under 1960–1966 sålde han 10 fastigheter, varav 6 till utomstående och 4 till sitt eget aktiebolag, som hade till uppgift att förvalta, köpa och sälja fastigheter. Han ansågs bedriva handel med fastigheter (RÅ 1971 Fi 1609).

En person, som under aktuellt beskattningsår, 1973, sålt sex fastigheter och köpt fyra samt under tiden 1973–1976 sålt 19 fastigheter och köpt minst lika många har ansetts idka handel med fastigheter redan fr.o.m. 1973 (RRK K 80 1:4).

En person som mellan 1969 och 1981 köpt och sålt 13 fastigheter, alla utom tre innehavda kortare tid än två år, har från och med 1977 ansetts bedriva handel med fastigheter. Personen hävdade att syftet med hans verksamhet uteslutande varit att på sikt bygga upp en fastighetsförvaltningsverksamhet (RÅ 1987 ref. 46).

En fastighetsmäklare arbetade förutom med mäklariörrelse även med fastighetsförvaltning. Dessutom var mäklaren hälftenägare till ett tomtexploateringsbolag. Under 15 år hade 22 fastigheter förvärvats och 3 sålts. Handel med fastigheter ansågs föreligga (RSV/FB Dt 1982:14).

En fastighetsmäklare köpte under tiden 1961–1972 fem fastigheter och sålde tre av dem, därav en 1969 och två 1972. Försäljningarna avsåg två fastigheter vilka mäklaren innehaft som familjebostad under tiden 1961–1969 respektive 1969–1972 samt en fastighet som förvärvats 1971 sedan en genom mäklariörrelsen förmedlad försäljning av fastigheten återgått. Mäklaren ansågs inte ha bedrivit handel med fastigheter (RÅ 1980 1:11).

62.2.3 Fastigheter som lagertillgångar i byggnadsrörelse

62.2.3.1 Fastigheter förvärvade genom oneröst fång

Huvudregel

Huvudregeln innebär att man utgår från att en skattskyldig som bedriver byggnadsrörelse köper fastigheter för byggnadsrörelsens räkning, s.k. byggmästarsmitta (27 kap. 4 § IL). Fastighet förblir därefter lagertillgång i samma ägares hand och kan inte byta karaktär till kapitaltillgång. Presumtionen är alltså att om den skattskyldige genom oneröst fång förvärvat fastighet för att upprusta, bebygga eller utföra annat arbete på den så ska fastigheten anses utgöra lagertillgång (jfr RÅ 2003

not. 46). Fastigheter som förvärfvas genom benefikt fång omfattas inte av denna huvudregel (prop. 1980/81:68 s. 154).

Byggmästarsmittan omfattar däremot inte fastigheter som den skattskyldige innehar redan vid tiden för rörelsens påbörjande samt fastigheter som han erhåller i arv eller gåva. Fastigheter som inte utgör lagertillgångar ändrar inte karaktär bara därför att de ärvs av någon som bedriver byggnadsrörelse eller handel med fastigheter. Om en ärvd fastighet utgjort lagertillgång hos arvlåtaren gäller dock de bestämmelser som finns i 27 kap. 18 § IL (mer härom nedan).

Genom att lagtexten använder uttrycket ”förvärfvas” i stället för ”äges” eller ”innehas” medför detta att smittan träffar endast fastigheter förvärfvade under beskattningsår som har taxerats 1984 och senare och som har avyttrats beskattningsåret 1983 eller senare.

Från huvudregeln finns två undantag.

Undantagsregel I

Det första undantaget finns i 27 kap. 5 § punkt 1 IL och avser de fall då det är uppenbart att fastigheten förvärfvats för att stadigvarande användas i annan näringsverksamhet än fastighetsförvaltning som bedrivs av den skattskyldige, dennes make eller av fåmansföretag eller av fåmansägt handelsbolag vari den skattskyldige eller maken är företagsledare.

Syftet med förvärvet är av betydelse

En fastighet som anskaffas för att stadigvarande användas som kontor eller lagerlokal i byggnadsrörelsen omfattas av denna undantagsregel och behandlas därför som anläggningstillgång. Den omständigheten att den skattskyldige avser att i egen regi utföra byggnadsarbete på fastigheten har ingen avgörande betydelse i detta sammanhang. Detta är en förändring jämfört med vad som före taxeringsår 1984 tillämpats i praxis. Tidigare har en sådan fastighet ansetts som lagertillgång för den händelse fastigheten ombyggs eller bebyggs i byggnadsrörelsen (prop. 1980/81:68 s. 154, 163 f.).

Omfattningen av byggnadsarbete spelar dock fortfarande en viss roll, nämligen vid fastställande av syftet med förvärvet av fastigheten (prop. 1980/81:68 s. 154). Det ska sålunda vara uppenbart att fastigheten inte förvärfvats för att bebyggas eller renoveras och därefter säljas vidare.

Driftfastighet som har förvärfvats före beskattningsår som taxerades år 1984 förblir lagertillgång (om den hänförs dit enligt gamla regler). En driftfastighet ändrar således inte karaktär därför att nya regler infördes fr.o.m. taxeringsåret 1984.

Undantagsregel II	Det andra undantaget finns i 27 kap. 5 § punkt 2 IL och gäller endast skattskyldig som bedriver byggnadsrörelse. Skattskyldig som bedriver handel med fastigheter omfattas således inte av undantagsregeln. Undantaget gäller de fall då förvärvet uppenbart saknar samband med den av den skattskyldige bedrivna byggnadsrörelsen. Vid tillämpning av denna undantagsregel måste hänsyn tas till samtliga föreliggande omständigheter. Stor vikt bör läggas t.ex. vid den lokala och funktionella anknytning som kan finnas mellan fastighetsförvärvet och byggnadsrörelsen. En byggmästare som på entreprenad uppför småhus inom ett lokalt begränsat område bör exempelvis kunna ha möjlighet att som kapitalplacering köpa en hyres- eller kontorsfastighet på annan ort utan att fastigheten anses smittad av byggnadsrörelsen (prop. 1980/81:68 s. 155, RÅ 1984 Aa 46). Se även SRN 2010-10-27 (dnr 80-10/D) där ett byggnadsföretags förvärv av andelar i ett fastighetsförvaltande kommanditbolag med hyresfastigheter på den ort, där byggnadsföretaget tidigare uppfört småhus, ansetts uppenbarligen helt sakna samband med rörelsen. Kraven på utredning som ska medföra undantagande enligt denna punkt är stränga. Det ska vara fråga om uppenbara fall.
Kombinerad användning	Det förekommer att en fastighet kan ha förvärvats för flera olika ändamål. I sådana fall bör den förvärvade fastigheten behandlas som lagertillgång, såvida det inte är uppenbart att fastigheten till huvudsaklig del är avsedd för ändamål som omfattas av undantagsreglerna. En fastighet som dels används i den skattskyldiges byggnadsrörelse, dels hyrs ut, bör behandlas som kapitaltillgång endast om minst 75 % av fastigheten kan anses avsedd för användning i byggnadsrörelsen. Med huvudsaklig del menas således minst 75 % (prop. 1980/81:68 s. 155).
Närståendes fastighetsinnehav	Fastigheten kan förvärvas även av någon anhörig till näringsidkaren eller av något företag som näringsidkaren eller någon honom anhörig äger. I 27 kap. 4 § IL anges även omfattningen av smittan i detta hänseende.
Makar	Av andra meningen i 27 kap. 4 § första stycket IL framgår att makes fastighetsförvärv ska jämföras med fastighetsförvärv av näringsidkaren själv. På grund av den ekonomiska gemenskapen som i regel råder inom äktenskapet har detta ansetts tala för att makarna ska behandlas som en ekonomisk enhet i detta fall. Förvärvet innebär att maken själv blir näringsidkare om a. fastigheten förvärvas genom köp, byte eller därmed jämförligt fång (förvärv genom t.ex. gåva eller bodelning under

äktenskapets bestånd medför alltså inte någon spridning av smittan), och

- b. fastigheten inte används för något av de undantagna ändamålen.

Om maken anses bedriva byggnadsrörelse enligt ovan anses rörelsen existera så länge lagerfastigheten finns kvar, således även om äktenskapet skulle upphöra. Detta medför i sin tur att en fastighet, som förvärvas efter det att äktenskapet upplösts, kan smittas såvida inte byggnadsrörelsen dessförinnan upphört genom att omsättningsfastigheten överlåtits (prop. 1980/81 s. 158).

**Fåmansföretag/
företagsledare**

27 kap. 4 § andra stycket IL reglerar smitta mellan fåmansföretag och företagsledare. Här framgår att den som har ett väsentligt inflytande i ett fåmansföretag eller ett fåmansägt handelsbolag inte ska kunna göra skattevinster genom att själv förvärva fastigheter som normalt sett borde ingå i företagets byggnadsrörelse. Anskaffar företagsledaren själv en fastighet blir denna således en lagertillgång för det fall att fastigheten skulle ha utgjort lagertillgång om den i stället förvärvats av bolaget, se HFD dom meddelad den 20 januari 2012, mål nr 6555-11. Detsamma gäller om fastigheten förvärvats av företagsledarens make.

Byggmästarsmittan från ett fåmansföretag kan dock överföras till företagsledaren eller dennes make endast om fastigheten förvärvas genom oneröst fång.

Den av företagsledaren eller maken förvärvade fastigheten blir inte heller smittad av bolagets byggnadsrörelse om inte fastigheten skulle ha blivit lagertillgång om rörelsen bedrivits direkt av förvärvaren. Köper företagsledaren exempelvis en villa för permanentboende, blir inte denna en lagertillgång, eftersom en sådan fastighet utgör privatbostad och inte kan ingå i näringsverksamheten (prop. 1980/81:68 s. 159).

Barn

Som framgår av lagtexten omfattas inte barn av närstående-begreppet i detta sammanhang. Detta kan leda till möjligheter att låta barn förvärva fastigheter och på så sätt undgå byggmästarsmittan.

Den omständigheten att lagregler saknas när det gäller barns förvärv av fastigheter betyder dock inte att barn i alla lägen kan förvärva fastigheter och undgå byggmästarsmitta. Barnet blir emellertid inte med automatik att betrakta som byggmästarsmittad. En bedömning får göras med ledning av barnets syfte med förvärvet. Vid denna bedömning kan föräldrarnas befattning med fastigheten vara av betydelse.

62.2.3.2 Fastigheter förvärvade genom benefikt fång

Med benefikt fång av fastighet menas att denna erhållits genom arv, gåva, bodelning i anledning av makes död eller på därmed jämförbart sätt.

Gåva

Om en person som äger en lagerfastighet, skänker bort denna behandlas gåvan i regel som ett uttag ur byggnadsrörelsen. Givaren är därför skyldig att ta upp fastighetens marknadsvärde som intäkt i byggnadsrörelsen. Det bör dock observeras att en benefik överlåtelse av hela näringsverksamheten ofta inte utlöser någon beskattning hos överlåtaren (jfr RÅ 2004 ref. 42). Övertagaren presumeras i detta fall fortsätta överlåtarens näringsverksamhet, vilket medför att övertagna fastigheter blir lagerfastigheter hos denne. Detta gäller även om den ursprungliga näringsverksamheten (byggnadsrörelse eller handel med fastigheter) upphört långt tidigare och övergått till att enbart avse fastighetsförvaltning (RÅ 1989 ref. 112).

Arv, testamente m.m.

Enligt 27 kap. 18 § IL gäller att en lagerfastighet som förvärvas genom arv, testamente eller bodelning med anledning av makes död även anses utgöra lagertillgång hos den som förvärvat egendomen bara om följande två förutsättningar är uppfyllda.

Förutsättning I

Den skattskyldige bedriver vid tidpunkten för förvärvet näringsverksamhet i vilken tillgången skulle ha utgjort lagertillgång om den förvärvats genom oneröst fång (RÅ 2003 ref. 23).

Förutsättning II

Den skattskyldige avser att fortsätta den avlidnes näringsverksamhet.

I ett förhandsbesked 2006-08-31 ärvde barn och barnbarn som bedrev fastighetsförvaltning fastigheter som utgjort lagertillgång hos arvlåtaren. Fastigheterna ansågs utgöra kapitaltillgångar hos förvärvarna (Skatteverkets rättsfallssammanställning 25/06).

62.2.4 Aktier och andelar i fastighetsförvaltande företag

62.2.4.1 Inledning

Den som bedriver byggnadsrörelse eller handel med fastigheter kombinerar ofta denna verksamhet med fastighetsförvaltning. Fastigheter som ingår i sådan näringsverksamhet är normalt att anse som lagertillgångar.

Den som bedriver byggnadsrörelse eller handel med fastigheter kan dock välja att placera sitt fastighetsinnehav i ett särskilt bolag. Frågan inställer sig då hur aktierna (andelarna) i det fastighetsförvaltande företaget ska behandlas skattemässigt. En

ytterligare fråga är om de av företaget ägda fastigheterna ska anses som lagertillgångar eller anläggningstillgångar.

62.2.4.2 Lagbestämmelser

Skattelagstiftningen har före 1984 saknat regler i situationer som dessa. Praxis har fått styra. De regler som infördes i KL (21 § anv. p. 4 femte stycket KL) och som numera finns i 27 kap. 6 § IL är i stort sett en kodifiering av tidigare rättspraxis. Lagen gäller endast aktier och andelar som förvärvats efter ingången av 1983. Tidigare förvärv omfattas inte av lagen.

Av lagtexten i 27 kap. 6 § IL framgår att aktie eller andel i vissa fall ska behandlas som lageraktie (lagertillgång) i det fall fastigheterna vid ett direktägarande skulle ha varit lagertillgångar. Reglerna tar sikte på aktie- och andelsinnehav som kan ses som ett alternativ till direkt innehav av lagerfastigheter. Av ordalydelsen i bestämmelsen framgår att andelarna bara är lagerandelar om de ägs direkt. Om ett bolag som bedriver byggnadsrörelse eller handel med fastigheter, X AB, äger ett dotterbolag som inte har någon egen verksamhet, Y AB, som i sin tur äger ett dotterbolag som förvaltar egna fastigheter, Z AB, är andelarna i Y AB inte lagerandelar för X AB (RÅ 2000 not. 24).

Fastighetsförvaltande företag

Lagtexten tar sikte på fastighetsförvaltande företag. Ett fastighetsförvaltande företag är ett företag som i första hand ägnar sig åt att äga och förvalta fastigheter. Fastigheterna i ett fastighetsförvaltande aktiebolag har karaktären av kapitaltillgångar. Vinst eller förlust vid avyttring av fastighet som utgör kapitaltillgång i näringsverksamhet beräknas för såväl fysiska som juridiska personer enligt reglerna i 45 kap. IL. Kapitalvinst beräknas som skillnaden mellan försäljningspriset och omkostnadsbeloppet. För juridiska personer redovisas resultatet i inkomstslaget näringsverksamhet. För fysiska personer gäller däremot att resultatet av fastighetsavyttringen utgör inkomst av kapital.

Till viss del kan dock intäkten för fysiska personer även bli beskattad i inkomstslaget näringsverksamhet. Medgivna värdeminskningsavdrag, avdrag för värdehöjande reparationer och underhåll ska under vissa förutsättningar tas upp som intäkt av näringsverksamhet.

Ett företag som bedriver byggnadsrörelse eller handel med fastigheter anses inte som ett fastighetsförvaltande företag, även om fastighetsinnehavet är omfattande. Det räcker med att det förekommer en enda lagerfastighet för att ett företag ska förlora sin

**Fastigheterna
skulle ha utgjort
lagertillgångar vid
direktinnehav**

karaktär av fastighetsförvaltande företag och i stället anses bedriva byggnadsrörelse eller handel med fastigheter (27 kap. 2 § IL).

Exempelvis kan ett företag vid sidan av fastighetsförvaltning även bedriva annan näringsverksamhet, utan inriktning på fastigheter. Ska ett sådant företag anses som fastighetsförvaltande? Av specialmotiveringen i prop. 1980/81:68 (s. 209) framgår att här ska förstås företag vars verksamhet till väsentlig del avser förvaltning av fastigheter. Några uttalanden om vad som menas med väsentlig del och hur denna ska fastställas framgår inte.

Efter vilka grunder ska jämförelsen ske? Gäller det antal anställda, omsättning, resultat eller balansomslutning vid en sådan jämförelse? Detta får klarläggas genom rättspraxis. Närmast till hands ligger att omsättningssummorna kombineras med en helhetsbedömning läggs till grund för bedömningen.

I lagen anges som en grundläggande förutsättning att aktieägaren bedriver byggnadsrörelse eller handel med fastigheter för att en aktie ska kunna få karaktären av lageraktie. Vidare måste bedömas om någon fastighet i företaget skulle ha fått karaktären av omsättningstillgång om aktieägaren själv förvärvat den.

I det fall någon av fastigheterna i det fastighetsförvaltande företaget skulle ha utgjort lagertillgång vid ett tänkt direktförvärv är denna grundläggande förutsättning uppfylld.

Den omständigheten att det fastighetsförvaltande företaget innehar både fastigheter, som skulle ha utgjort lagertillgångar om de innehafts direkt av ägaren, och andra fastigheter förändrar inte bedömningen. Så länge *en* fastighet finns som skulle utgjort lagertillgång i aktieägarens hand, är aktierna lagertillgångar (prop. 1980/81:68 s. 161).

Regeln kan synas sträng. En skattskyldig som har ett betydande aktie- eller andelsinnehav torde dock i allmänhet ha möjlighet att påverka sammansättningen av de av det fastighetsförvaltande företaget ägda fastigheterna.

62.2.4.3 Förutsättningar

I lagen har angetts tre förutsättningar för att lageraktie/andel ska anses föreligga (27 kap. 6 § IL). Det krävs att någon av de tre förutsättningarna är uppfylld.

**Fåmansföretag/
företagsledare**

Det första fallet är att företaget är ett fåmansföretag och den skattskyldige är företagsledare i företaget eller make till företagsledare.

Vad som menas med fåmansföretag och företagsledare i sådant företag anges i 56 kap. IL.

**Intresse-
gemenskap**

Det andra fallet är att intressegemenskap på annat sätt råder mellan den skattskyldige och företaget. Med intressegemenskap avses att ägarföretaget och det fastighetsförvaltande företaget är moder eller dotterföretag eller företag under i huvudsak gemensam ledning.

Med uttrycket ”under i huvudsak gemensam ledning” torde menas ett inflytande motsvarande det som följer av koncernförhållande enligt ABL (dvs. i regel mer än 50 % av röstetalet) men där en annan än ett aktiebolag är ägare. Man kan anta att lagertillgång föreligger om man direkt eller indirekt disponerar mer än 50 % av röstetalet.

Utövar någon ett bestämmande inflytande, trots att han inte har röstmajoritet, får sådan intressegemenskap också anses föreligga att det är fråga om aktier som är lagertillgångar, se även avsnitt 85.2.

**Andel i
handelsbolag**

Det tredje fallet är att andel blir lagertillgång om företaget är ett handelsbolag.

Andelar i ett fastighetsförvaltande handelsbolag blir alltså lagertillgångar om bolagets fastigheter skulle ha utgjort sådana tillgångar vid direktinnehav. En andel i handelsbolag kan redan enligt det föregående fallet få karaktär av lagertillgång.

Till skillnad från de två föregående fallen utgör andelar i handelsbolag alltid lagertillgångar om de ägs av någon som bedriver byggnadsrörelse eller handel med fastigheter.

Storleken av andelsägarens inflytande har inte någon betydelse. Andelen blir en lagertillgång oavsett hur ringa andelen i bolaget är. I detta fall omfattas alltså inte bara handelsbolag som är fåmansägt utan även handelsbolag med ett stort antal delägare. Andelarna betraktas således regelmässigt som en ersättning för direkt ägda fastigheter. Av detta följer att andelen i ett fastighetsförvaltande handelsbolag som innehas av maken till en byggmästare behandlas som lagertillgång i näringsverksamhet (prop. 1980/81:68 s. 162).

**Fastighet i
handelsbolag**

Det är inte bara andelen i ett handelsbolag som anses som lagertillgång. Även de av handelsbolaget ägda fastigheterna anses utgöra lagertillgångar. I 27 kap. 7 § IL anges följande

”I sådana fall som avses i 6 § 3 ska inte bara andelen i handelsbolaget utan också den del av handelsbolagets

fastigheter som motsvarar andelen anses som lagertillgång hos delägaren. Detta gäller dock bara de av bolagets fastigheter som skulle ha varit lagertillgångar om fastigheterna hade ägts direkt av delägaren.”

De av handelsbolaget ägda fastigheterna behandlas som lagertillgångar och beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet vid försäljning. Om sådan regel inte fanns skulle försäljningslikviderna för de av handelsbolaget ägda fastigheterna endast beskattas i inkomstslaget kapital. Detta skulle i sin tur kunna leda till att en del av den verkliga vinsten i byggnadsrörelsen skulle kunna undgå beskattning (prop. 1980/81:68 s. 162).

En bolagsman som driver byggnadsrörelse beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet för sin andel av det fastighetsförvaltande handelsbolagets inkomst då den fastighet säljs, som skulle ha utgjort lagertillgång för delägaren. Detta gäller även om annan bolagsmans del av vinsten kan komma att beskattas i inkomstslaget kapital.

Fastigheter i aktiebolag/ekonomisk förening

Ett fastighetsförvaltande aktiebolags/ekonomisk förenings fastigheter är anläggningstillgångar. Eventuell vinst vid försäljning beskattas såsom all övrig inkomst för den juridiska personen i inkomstslaget näringsverksamhet. Den risk för skattelättnad som anses kunna uppkomma för handelsbolag föreligger inte för aktiebolag/ekonomisk förening.

62.2.4.4 Skattepliktig utdelning på lageraktier

Som framgår av 24 kap. 13–17 §§ IL föreligger inte skattefrihet för utdelning på aktier som skattemässigt utgör lagertillgångar.

Aktier som skattemässigt utgör lagertillgångar finns hos bl.a. företag som bedriver byggnadsföretag och företag som bedriver handel med fastigheter.

En konsekvens av att utdelningar på lageraktier alltid är skattepliktiga är, att utdelningen kan bli föremål inte bara för dubbelbeskattning utan också för kedjebeskattnings.

Byggnadsföretag och företag som bedriver handel med fastigheter

En allmän definition av begreppet lagerandelar ges i 27 kap. 6 § IL för byggnadsföretag och företag som bedriver handel med fastigheter.

Andelar i fastighetsförvaltande företag anses som lagertillgångar, om någon av företagets fastigheter skulle ha varit en lagertillgång i byggnadsrörelse eller handel med fastigheter för det fall att fastigheten hade ägts direkt av den som innehar andelen.

Utgångspunkten är att andelarna ska behandlas på samma sätt som direktägda fastigheter om andelsinnehavet kan ses som ett alternativ till ett direkt ägande. Andelarna ska alltså behandlas som lagertillgångar om fastigheterna skulle ha varit lagergångar om de innehafts direkt av den skattskyldige. Av detta följer också att ett andelsinnehav som inte kan ses som ett alternativ till direkt innehav av omsättningsfastigheter bör behandlas enligt vanliga regler. En mindre aktiepost i ett börsnoterat fastighetsbolag kan aldrig vara lagerandelar även om aktieägaren bedriver byggnadsrörelse (prop. 1980/81:68 s. 160).

För byggnadsföretag kan det föreligga svårigheter att avgränsa lagerandelar mot andelar som innehas som ett led i organisationen. När ett byggnadsföretag äger andelar i bolag som i sin tur äger fastigheter måste man fastställa om fastigheterna i det ägda bolagets hand ska behandlas som en lagertillgång eller en kapitaltillgång. Om det ägda bolaget själv driver eller drivit byggnadsrörelse och fastigheterna hos detta bolag är lagertillgång blir de ägda aktierna hos byggnadsföretaget att betrakta som näringsbetingade andelar (kapitaltillgång). Om däremot det ägda bolagets fastigheter utgör kapitaltillgång och vinstberäkningen vid försäljning sker enligt kapitalreglerna blir aktierna lagertillgång.

Sammanfattningsvis gäller i princip att karaktären på andelarna bestäms utifrån den ställning fastigheten har i det bolag som byggnadsbolaget äger andelarna i. Är minst en fastighet i det ägda företaget att betrakta som lagertillgång är andelarna kapitaltillgångar hos byggnadsföretaget. Om fastigheterna i det ägda företaget däremot utgör kapitaltillgångar är andelarna lagerandelar hos byggnadsföretaget. Andelarna behåller sin karaktär av lagertillgång även efter det att samtliga fastigheter avyttrats (RÅ 2003 ref. 17).

62.3 Värdering av lager och pågående arbeten

De lagertillgångar som återfinns i byggnadsrörelser och näringsverksamhet avseende handel med fastigheter bör hänföras till någon av följande kategorier

- lager av fastigheter,
- lager av andelar i fastighetsförvaltande företag,
- lager av material
- pågående arbeten

62.3.1 Lager av fastigheter samt av andelar i fastighetsförvaltande företag

Huvudregel är att de allmänna värderingsreglerna i 17 kap. IL ska tillämpas för lagerfastigheter och liknande tillgångar. Reglerna gäller både för juridiska och fysiska personers fastighetsinnehav. Lagerfastigheter m.m. ska således värderas enligt lägsta värdets princip, dvs. till det lägsta av anskaffningsvärdet och nettoförsäljningsvärdet (17 kap. 3 § IL). Med anskaffningsvärde, nettoförsäljningsvärde avses detsamma som i 4 kap. 9 § Årsredovisningslagen (ÅRL). I anskaffningsvärdet för lagerfastigheter som bebyggts i egen regi ska direkta kostnader för produktionen inräknas. Enligt ÅRL finns valfrihet att även beakta skälig andel av indirekta kostnader. I Handledning för sambandet mellan redovisning och beskattning 2011 (SKV 305), avsnitt 21, behandlas varulager.

Alternativregel – 97 %

Den särskilda alternativregeln som innebär att vanligt lager får tas upp till 97 % av anskaffningsvärdet får inte tillämpas för lagerfastigheter, lagerandelar och liknande tillgångar (17 kap. 4 § IL).

Vad avses med egna fastigheter?

Till egna fastigheter bör räknas både färdigställda bebyggda fastigheter och färdigställda byggnader på annans mark samt obebyggda tomter, råmarksområden och fastigheter under ny-, till- eller ombyggnad.

Anskaffningsvärdet

I anskaffningsvärdet inräknas, förutom köpeskilling, lagfarts-kostnad och eventuella rivningskostnader, även direkta och i vissa fall indirekta byggnadskostnader för ny-, till- eller ombyggnad av fastigheten. Nedlagda kostnader för projekteringsarbeten ska i regel aktiveras och inräknas i anskaffningsvärdet för fastigheten. I anskaffningsvärdet ska vidare inräknas sådana reparationskostnader för vilka direkt avdrag inte har medgetts till följd av bestämmelserna om begränsad rätt till direktavdrag för delägare i andelshus och för reparationer som utförs i samband med ombyggnad för vilken statligt räntebidrag beviljats (19 kap. 3 och 24–25 §§ IL).

Även kostnader för allmänna fastighetstillbehör, byggnadstillbehör och industritillbehör bör inräknas i anskaffningsvärdet för fastigheten.

**Skattemässigt
anskaffningsvärde
avviker från
anskaffningsvärde
i redovisningen**

Vid värdering av lagerfastigheter är huvudregeln att beräkning av anskaffningsvärde och värdering av tillgången ska följa god redovisningssed. I vissa fall ska dock skattemässigt anskaffningsvärde bestämmas på särskilt sätt. Flera undantag vad gäller anskaffningsvärde finns reglerade i 17 kap. 33 § IL, exempelvis vid underprisöverlåtelser, beskattningsinträde och nedskrivningssituationer enligt 27 kap. 6 a § IL. När direktavdrag medges för reparationer som omfattas av det s.k. utvidgade reparationsbegreppet men utgiften i bokföringen lagts till fastighetens anskaffningsvärde uppkommer också differens mellan skattemässigt och bokfört anskaffningsvärde (19 kap. 2 § IL). Differens kan uppstå under innehavstiden även av andra orsaker. Se exempelvis avsnitt 62.3.1.1 om begränsning i avdragsrätt för värdenedgång som inte är verklig.

Dessutom finns enligt praxis situationer där avvikelser uppstår mellan skattemässigt och bokfört anskaffningsvärde. Högsta förvaltningsdomstolen har klargjort att den skattemässiga värderingen av lagertillgångar i samband med förvärv av hel näringsverksamhet genom gåva – vad beträffar anskaffningsvärdet i samband med förvärvet – är frikopplad från den redovisningsmässiga värderingen (HFD 2011-11-09, mål nr 1610-11). Det innebär att det redovisningsmässiga anskaffningsvärdet i sådant fall inte påverkar det skattemässiga resultatet vid förvärvstillfället.

62.3.1.1 Värdenedgång på lagerandelar

**Värdenedgång
efter underpris-
överlåtelse**

Möjligheten till avdrag för nedskrivning och avdrag för förlust på lagerandelar i fastighetsförvaltande företag som gått ned i värde till följd av underprisöverlåtelser har begränsats (27 kap. 6 a § IL). Reglerna gäller även enskilda näringsidkare som bedriver byggnadsrörelse eller handel med fastigheter.

Lagrummets första och andra stycke förhindrar att lagerandelar kan tas upp till ett värde som understiger anskaffningsvärdet på grund av underprisöverlåtelser. Reglerna gäller andelar som ägs direkt eller indirekt av ett företag som bedriver byggnadsrörelse eller handel med fastigheter.

I lagrummets tredje stycke regleras förluster som uppkommit vid avyttring av lagerandelar och där en underprisöverlåtelse har skett av en tillgång före eller samtidigt med avyttringen av andelen. Förlusten får inte dras av till den del den motsvarar skillnaden mellan marknadsvärdet och faktisk ersättning för den överlåtna tillgången.

Bestämmelserna om nedskrivning i 27 kap. 6 a § första och andra stycket IL tillämpas där underprisöverlåtelse skett efter 17 april 2008. Tredje stycket tillämpas i fråga om förluster som uppkommer på grund av avyttring av lagerandelar som sker efter den 17 april 2008 under förutsättning att den åsyftade överlåtelsen utan ersättning eller mot ersättning understigande marknadsvärdet skett efter den 30 juni 2003 (SFS 2008:1063, prop. 2008/09:37). Dessa regler upphör att gälla 2 januari 2012 och ersätts med generell begränsningsregel, se avsnitt om krav på verklig förlust nedan.

Ändrad lydelse

En redaktionell ändring har skett av 27 kap. 6 a § tredje stycket IL som har trätt i kraft den 1 januari 2010 (SFS 2009:1413). Ändringen är ett förtydligande för att bättre knyta an till tekniken och de begrepp som används beträffande lagertillgångar. Någon ändring i sak har inte skett (prop.2009/10:36 s. 86).

Krav verklig förlust fr.o.m. 1 januari 2012

En generell bestämmelse har införts som innebär att förlust på lagerandel får dras av bara om den är verklig (17 kap. 8 § IL). Om en lagerandel har gått ned i värde, får andelen i vid årets utgång inte tas upp till ett lägre värde än det skattemässiga värdet vid beskattningsårets ingång. Detta gäller dock bara till den del en motsvarande förlust inte skulle få dras av om andelen i stället hade avyttrats. Bestämmelsen har trätt i kraft 2 januari 2012 och tillämpas på avyttringar av andelar efter 1 januari 2012 (SFS 2011:1510, prop. 2011/12:17).

I förarbetena anges att det är en rimlig grundprincip att en förlust, för att få dras av, måste ha substans och inte ha tillkommit genom transaktioner som reellt inte innebär någon ekonomisk förlust. Principen gäller redan för kapitaltillgångar och det finns en omfattande praxis på området. Det bedömdes inte finnas några hinder att utvidga principen till att gälla generellt även för lagerandelar. Den nya regeln för lagertillgångar motsvarar den som redan finns för kapitaltillgångar i 44 kap. 23 § IL.

Verklig förlust och bokföringsmässigt – skattemässigt värde på andelar

För att avgöra om avdrag får göras för nedskrivning av värdet på andelarna ska det göras en bedömning utifrån en fiktiv avyttring. Om bedömningen är att förlust från en fiktiv avyttring inte skulle få dras av, får värdet på andelen inte heller skrivas ned skattemässigt. Effekten av att en nedskrivning inte får göras är att den resultatpåverkan som uppkommer i bokslutet inte får dras av samt att det utgående skattemässiga värdet på lagerandelarna kommer att vara högre än det bokföringsmässiga värdet. En uppjustering eller återföring av

nedskrivningen i bokföringen ska som en konsekvens av detta inte tas upp (prop. 2011/12:17 s. 17).

62.3.2 Lager av material

Anskaffningsvärde

Lager av material ska värderas efter de regler som gäller för lager i allmänhet (17 kap. 3 och 4 §§ IL). Det innebär att dessa lagertillgångar får tas upp enligt alternativregeln till 97 % av det samlade anskaffningsvärdet. I Handledning för sambandet mellan redovisning och beskattning 2011 (SKV 305), avsnitt 21, behandlas varulager.

Till lager av material räknas bl.a. bearbetat eller obearbetat material som ännu inte installerats i fastighet på sådant sätt att det kan anses slutgiltigt anbragt för sitt ändamål. Sådant lager består främst av hjälpmaterial, förbrukningsmaterial och eventuellt visst byggnadsmaterial som hålls i förråd. Löpande leveranser av byggnadsmaterial direkt till arbetsplats räknas normalt som kostnad i produktionen (källa: Byggföretagets årsredovisning – en vägledning från Sveriges Byggindustrier).

62.3.3 Pågående arbeten, 17 kap. 23–32 §§ IL

62.3.3.1 Allmänt

För vissa branscher finns särskilda värderingsregler för pågående arbeten i IL. De gäller för byggnads-, anläggnings-, hantverks- och konsultyrrelser. Huvudregel är att den redovisning som gjorts i räkenskaper av pågående arbeten ska följas vid beskattningen om den inte strider mot bestämmelserna i IL (17 kap. 23–32 §§ IL).

Med pågående arbeten menas i allmänhet påbörjade men vid räkenskapsårets utgång inte avslutade uppdrag som en näringsidkare åtagit sig att utföra för en annan persons räkning. Uppdraget har inte slutfakturerats.

Reglerna om värdering och beskattningstidpunkt skiljer sig för pågående arbeten på löpande räkning och pågående arbeten till fast pris. De två typerna av arbeten behandlas i avsnitt 62.3.3.2 respektive 62.3.3.3.

Företag som omfattas

Till byggnads-, hantverks- och anläggningsföretag räknas i princip alla företag som utför arbeten på byggnader, anläggningar eller mark. Hit hör t.ex. företag som uppför eller utför arbeten på byggnader, anläggningar eller utför rivning, schaktning eller grundarbeten. Till denna kategori räknas även byggnadshantverksföretag, t.ex. värme- och sanitetsinstallationsföretag, plåtslageriföretag, elinstallationsföretag, golvlägnings- och plattsätt-

ningsföretag, måleriföretag, kylinstallationsföretag, puts- och fogföretag samt glasmästeri-, takläggnings- och isoleringsföretag.

Även konsultrörelser omfattas av reglerna om pågående arbete. Frågor gällande konsultrörelse behandlas dock inte närmare i avsnittet om byggnadsrörelse.

Vad är pågående arbete

Byggnadsföretag m.fl. ska ta hänsyn till såväl värdet av varulager som till värdet av pågående arbeten. Hur bör man se på det material som redan monterats i byggnaden? Detta material kan inte användas för annat ändamål, varför det inte kan anses vara oförbrukat och utgör därmed inte ordinär lagertillgång. Materialet kan inte heller anses vara förbrukat, dvs. anses utgöra en kostnad, eftersom någon slutfakturerings inte har skett. Materialet ska behandlas som en tillgång och ska därför redovisas i balansräkningen. Tillgångsposten intar där ett slags mellanställning mellan lager och fordringar och ska redovisas vid posten Pågående arbeten under rubriken Varulager m.m. Kostnaderna ska inte påverka resultatet förrän arbetet är slutfakturerat.

Av samma skäl ska inte delikvider, s.k. a conto-betalningar, påverka resultatet förrän vid slutfaktureringen.

Arbeten på egen fastighet

Med pågående arbete på fastighet avses normalt endast arbete på fastighet som ägs av annan person. Arbeten på egen fastighet kan emellertid med hänsyn till omständigheterna i det enskilda fallet vara att jämföras med pågående arbete. Så får anses vara fallet om det av avtal eller annat liknande förhållande kan anses uppenbart att fastigheten kommer att avyttras omedelbart efter det att byggnaden har färdigställts. Sådana arbeten på egen fastighet bör dock inte behandlas som pågående arbeten vid senare tidpunkt än då arbetet senast skulle ha resultatavräknats om arbetet hade utförts för annans räkning (SKV A 2005:2).

62.3.3.2 Löpande räkning

Definition

Ett arbete anses utfört på löpande räkning om ersättningen uteslutande eller så gott som uteslutande grundar sig på ett på förhand bestämt arvode per tidsenhet, den faktiska tidsåtgången och de eventuella faktiska utgifterna för arbetet. I annat fall anses arbetet utfört till fast pris (17 kap. 25 § IL).

En enskild näringsidkare som normalt har en årlig nettoomsättning under 3 miljoner kr och som upprättar förenklat bokslut får tillämpa bestämmelserna om arbeten som utförs på

löpande räkning även på arbeten som utförs till fast pris (17 kap. 24 § andra stycket IL).

Gränsdragningen mellan löpande räkning och fast pris behandlas i allmänt råd om inkomst av pågående arbeten hos skattskyldiga som bedriver byggnads-, anläggnings-, hantverks- eller konsultrörelse, SKV A 2005:02 och SKV M 2005:4. Det som utmärker ett arbete på löpande räkning är att uppdragstagaren inte står för något mer omfattande ekonomiskt risktagande. Begreppet ”uteslutande eller så gott som uteslutande” bör innebära att minst 90 % av ersättningen ska ha bestämts med utgångspunkt från ett pris per tidsenhet och faktiska utgifter för material och dylikt. Så kallat löpande räkningsarbete med tak bör anses utfört på löpande räkning om det är uppenbart eller så gott som uppenbart att taket normalt sett inte kommer att uppnås.

Beskattning i takt med faktureringen

Vid beskattningen av pågående arbeten på löpande räkning behöver värdet av pågående arbeten inte tas upp som tillgång. I stället ska de belopp som den skattskyldige under beskattningsåret fakturerar för arbetena tas upp som intäkt (17 kap. 26 § IL). Det innebär att intäkt redovisas i takt med faktureringen och att samtliga driftkostnader får dras av på vanligt sätt.

Högsta Förvaltningsdomstolen har prövat fråga om förhållandet att ett bolag har tagit upp värdet av utförda men ännu inte fakturerade arbeten på löpande räkning som tillgång, och därmed även som intäkt, skulle få genomslag vid beskattningen. HFD ansåg att endast fakturerade belopp skulle tas med i inkomst som togs upp till beskattning (HFD 2011 ref. 20).

I ett tidigare rättsfall var frågan om nedlagda utgifter för arbeten som utförts på löpande räkning, men ännu inte fakturerats, skulle tas upp som tillgång eller dras av löpande. HFD slog fast att Inkomstskattelagens regler innebär att bolaget vid beskattningen bara behöver ta upp det belopp som har fakturerats under året. Vidare angavs att det därför saknades anledning att gå in på frågan vad god redovisningssed kräver. Nedlagda utgifter fick därför dras av löpande (RÅ 2006 ref. 28).

Fakturering enligt god redovisningssed

Fakturering bör ske i överensstämmelse med vad som är att anse som god redovisningssed inom branschen. Om fakturering sker med ledning av arbetad tid eller på annat därmed jämförligt sätt, bör fakturering normalt anses ha kunnat ske löpande. Senareläggning av fakturering bör godtas endast om underlaget för faktureringen till följd av t.ex. ofullständiga

uppgifter om arbetad tid, kostnader för material eller av annan liknande anledning inte har kunnat fastställas. Enbart den omständigheten att fakturering tidigare år har senarelagts eller att sådan senareläggning av fakturering förekommer hos andra företag, innebär inte i sig att detta förfarande är att anse som gängse affärssed inom branschen.

A conto-belopp

Till fakturerade belopp räknas även a conto-belopp och därmed jämförliga betalningar. Däremot är inte sedvanligt förskott att jämställa med sådan betalning.

Med a conto-belopp avses betalning som står i viss proportion till redan utförda arbeten medan förskott utgör överenskommen betalning innan den avtalade prestationen har utförts.

Har den skattskyldige i betydande omfattning underlåtit att slutredovisa eller fakturera belopp som enligt god redovisningssed hade kunnat slutredovisas eller faktureras ska som intäkt tas upp de belopp som skäligen hade kunnat slutredovisas eller faktureras (17 kap. 31 § IL).

Frågan om tillägg för ofakturerade belopp har prövats i RÅ 1990 not. 101. I målet ansågs ett företag som utförde uppdrag på löpande räkning, skyldigt att som intäkt redovisa ett belopp som svarade mot det under beskattningsåret nedlagda arbetet.

62.3.3.3 Fast pris

Huvudregel

Pågående arbeten som utförs till fast pris ska värderas enligt bestämmelserna i 17 kap. 27 § IL. Pågående arbeten får därmed värderas till det lägsta av anskaffningsvärdet och nettoförsäljningsvärdet (lägsta värdets princip).

Huvudregeln innebär att varje pågående projekt ska värderas för sig och tas upp till antingen anskaffningsvärdet eller nettoförsäljningsvärdet om detta är lägre än anskaffningsvärdet. Summan av de olika projektens värden, anskaffningsvärdet eller verkliga värdet är det värde, som de pågående arbetena längst får tas upp till.

Alternativregel

Som alternativ till huvudregeln får pågående arbeten värderas till lägst 97 % av summan av de pågående arbetenas anskaffningsvärde (17 kap. 27 § andra stycket IL). Observera att alternativregeln inte får tillämpas i konsultrörelse.

Värdering

Vid redovisning av pågående arbeten till fast pris ska vid beskattningsårets utgång nedlagda kostnader tas upp som tillgång (aktiveras) medan erhållna a conto-betalningar och förskott tas upp som skuld.

I anskaffningsvärde för pågående arbete ska räknas in kostnader som är direkt hänförliga till produktionen. Skäligen indirekta tillverkningskostnader får i vissa fall räknas in (4 kap. 9 § och 3 § tredje stycket ÅRL). De redovisningsnormer som företaget valt att tillämpa styr om de indirekta kostnaderna kan räknas in. Overhead-kostnader av allmän natur är omedelbart avdragsgilla.

Egen arbetsinsats i – enskild firma Driver den skattskyldige sin näringsverksamhet i enskild firma ska värdet av den egna arbetsinsatsen inte inräknas i anskaffningsvärdet. Inte heller ska värdet av det arbete som utförts av den skattskyldiges make och barn under 16 år aktiveras (17 kap. 29 § första stycket IL).

– handelsbolag Är uppdragstagaren ett handelsbolag (kommanditbolag) ska värdet av arbetsinsats som utförs av delägare i bolaget inte beaktas i anskaffningsvärdet (17 kap. 29 § andra stycket IL).

– aktiebolag När det är fråga om aktiebolag ska ersättningen till företagsledare och personer som tillhör ägarkretsen, i likhet med löner till övriga anställda, aktiveras i den mån de har karaktären av kostnader för det pågående arbetet.

När ska resultatavräkning ske Ett arbete bör slutredovisas när det är avslutat. Arbetet bör anses som avslutat i och med att slutlig ekonomisk uppgörelse har träffats eller borde ha träffats enligt de avtalsvillkor mellan parterna som får anses normala inom branschen. Den omständigheten att exempelvis garantiåtaganden föreligger eller att vissa mindre arbeten återstår att utföra utgör i regel inte skäl att anse arbetet som pågående (SKV A 2005:02 avsnitt 4). Skatteverkets uppfattning om vinstavräkningstidpunkt för pågående arbeten till fast pris har utvecklats närmare i meddelandet SKV M 2005:04 samt i ställningstagandet 2004-10-20, dnr 130 596337-04/111.

Successiv vinstavräkning I HFD:s dom RÅ 1998 ref. 18 skulle sökande av förhandsbesked redovisa pågående arbeten genom successiv vinstavräkning. Arbetena resultatredovisades efter hand som arbetena färdigställdes. HFD ansåg att det redovisade resultatet skulle läggas till grund för beskattningen.

Åtgärd vid underlåten resultatavräkning Om den skattskyldige i betydande omfattning har låtit bli att resultatavräkna projekt trots att slutlig ekonomisk uppgörelse har träffats eller borde ha träffats ska den skattskyldige som intäkt påföras de belopp som skäligen hade kunnat slutredovisas eller faktureras (17 kap. 31 § IL).

	Regeln är tillämplig både på arbeten på löpande räkning och på arbeten till fast pris.
Tvist/osäkerhet	Om slutlig ekonomisk uppgörelse inte har träffats med uppdragsgivaren på grund av tvist eller annan osäkerhet mellan parterna bör resultatavräkning ändå ske. För den förlustrisk som belöper på fordringen kan reservering ske om det står i överensstämmelse med god redovisningssed.
Intresse- gemenskap	De allmänna bestämmelser som finns i 17 kap. 27–29 §§ IL är inte tillämpliga om – den skattskyldige och uppdragsgivaren är i intressegemenskap, – arbetet utförts till fast pris och – det kan antas att värderingsreglerna utnyttjats för att bereda någon av parterna obehörig skatteförmån (17 kap. 30 § IL). Intressegemenskap anses föreligga mellan företag som ingår i samma koncern och även mellan företag under i huvudsak gemensam ledning. Se vidare om begreppet intressegemenskap i avsnitt 85.2.2.
Obehörig skatteförmån	Med obehörig skatteförmån avses att den skattskyldige och uppdragsgivaren lyckats uppnå större skattekrediter än vad de hade kunnat få om de utgjort en enda skattskyldig (se prop. 1980/81:68 s. 147 och s. 222).
Jämningsregel	Ett beräknat värde av pågående arbeten som utförs till fast pris får jämkas om det görs sannolikt att uppdragstagaren inte kommer att få samtliga sina kostnader täckta (17 kap. 32 § IL). Av prop. 1980/81:68 s. 148 framgår att så får bl.a. ske om summan av de direkta kostnaderna överstiger motsvarande delar av kontraktssummorna och det kan anses oförenligt med god redovisningssed att redovisa samtliga kostnader som tillgång av pågående arbeten. Huruvida denna totalsyn av samtliga projekt gäller i och med att s.k. post-för-post-värdering ska ske framgår inte av förarbetena till skattereformen.

62.3.3.4 Reservering för garantirisker

För arbeten som är förenade med garanti får avdrag ske för att täcka framtida garantiutgifter. Detta gäller endast arbeten som har resultatavräknats eller slutfakturerats under beskattningsåret eller tidigare och för vilka garantiförpliktelse fortfarande gäller vid beskattningsårets utgång.

Avdrag för sådan reservering beräknas enligt bestämmelserna i 16 kap. 3–5 §§ IL. Inom byggsektorn bör erhållna garantier-sättningar från underentreprenörer reducera avdraget för garantiriskreservering.

62.3.4 Uttagsbeskattning vid byggnadsarbete på egen fastighet

Värdet av eget arbete tas upp

För att byggnadsarbeten som utförts i byggnadsrörelse på egna anläggningsfastigheter inte ska undgå byggmästarbeskattning har regler om uttagsbeskattning införts. Om en fastighet som inte är lagertillgång har varit föremål för byggnadsarbeten i en byggnadsrörelse som fastighetsägaren driver, direkt eller genom ett svenskt handelsbolag, ska värdet av arbetena tas upp som intäkt i byggnadsrörelsen (27 kap. 8 § IL). Reglerna om uttagsbeskattning har ersatt äldre praxis där fastigheten kunde ändra karaktär till lagertillgång om arbeten hade utförts.

Värdering till marknadsvärde

Värdet av arbetet tas upp som intäkt av näringsverksamhet och beräknas enligt 22 kap. 7 § och 61 kap. 2 § IL till marknadsvärdet. Detta gäller såväl kostnader för varor, material, löner som den skattskyldiges arbetsinsats i normalfallet.

Vinstpåslag

Uttagsbeskattning aktualiseras när byggnadsarbete utförs i byggnadsrörelse som bedrivs av ägaren till fastigheten, eller av HB som ägs av fastighetsägaren, och arbetena avser fastighet som utgör kapitaltillgång och ingår i byggnadsrörelsen. Det kan exempelvis vara fråga om en driftsfastighet eller en fastighet som är förvärvad innan ägaren började driva byggnadsrörelse. Nedlagda direkta och indirekta kostnader, ränta på eget kapital nedlagt i produktionsapparaten samt värdet av eget arbete är marknadsvärdets beståndsdelar. Detta gäller oavsett i vilken företagsform byggnadsrörelsen bedrivs. Beräkning av värdet av uttag bör enligt vad som uttalades i förarbetena till bestämmelsen (prop. 198/81:68 s. 165) samordnas med reglerna om uttagsbeskattning av moms. Det innebär att något tillägg för vinstpåslag inte bör göras på de olika delar som ingår i beräkningen av värdet.

Fysisk person – varor av ringa värde

När en fysisk person driver byggnadsrörelsen, direkt eller indirekt genom ett svenskt handelsbolag, ska värdet av eget arbete endast tas upp som intäkt om varor av mer än ringa värde tas ut ur byggnadsrörelsen i samband med arbetet (27 kap. 8 § andra stycket IL). Av RÅ 1996 ref. 93 framgår att vid tillämpning av bestämmelsen är en förutsättning för att varor ska anses uttagna ur rörelsen att inköpen haft en naturlig anknytning till rörelsen. Ett anknytningsmoment skulle kunna

**Egen byggnads-
rörelse eller
genom HB en
förutsättning**

vara att rabatter utnyttjats som normalt förekommer bara när inköp görs i och för byggnadsrörelsen.

För uttagsbeskattning med stöd av 27 kap. 8 § IL krävs att den som utfört arbetet själv driver en byggnadsrörelse eller att den drivs genom handelsbolag. Fråga om uttagsbeskattning har prövats av kammarrätt i fall där fåmansbolagsägare bedrev byggnadsrörelse genom ett aktiebolag. På sin fritid arbetade han ca 800 timmar under två år på sin egen villafastighet. Hans aktiebolag fakturerade honom för material m.m. med ca 96 000 kr. Kammarrätten konstaterade att fastigheten inte utgjorde lagertillgång. Enbart den omständigheten att bolaget utfört arbete på fastigheten kunde inte, utan uttryckligt stöd i gällande praxis, medföra att fåmansbolagsägaren skulle anses ha bedrivit en egen självständig byggnadsrörelse vid sidan av aktiebolaget. Med hänsyn härtill förelåg inte förutsättningar att ta upp värdet av fåmansbolagsägarens eget arbete på fritiden som intäkt i byggnadsrörelse (KRSU, dom 1995-04-20, mål nr 7272-1992).

**Uttagsbeskattning
– konsekvenser**

Uttagsbeskattat belopp för utförda byggnadsarbeten får med stöd av allmänna principer behandlas som utgift för fastigheten. Det innebär att om arbeten avsett ny, till- eller ombyggnad på fastighet i näringsverksamhet så ska beloppet läggas till anskaffningsutgiften och ingå i underlag för värde-minskningsavdrag. Om arbeten avsett reparationer som är direkt avdragsgilla ska beloppet i princip dras av direkt. Uttagsbeskattningen möts då av direktavdrag med samma belopp.

Om uttagsbeskattning skett hos fysisk person med byggnadsrörelse och arbetena avsett privatbostadsfastighet får det belopp som uttagsbeskattats behandlas som utgift för förbättring eller reparation och beaktas på vanligt sätt vid en senare avyttring av fastigheten.

**Uttagsbeskattning
– allmänna regler**

Beskattningskonsekvenser när ett fåmansaktiebolag utför byggnadsarbeten på en fastighet som tillhör delägare i bolaget eller honom närstående, och marknadsmässig ersättning för arbetena inte har betalats, är inte särskilt reglerat för byggnadsrörelser. Allmänna regler om uttagsbeskattning vid uttag ur näringsverksamhet i 22 kap. IL och om marknadsmässigt pris i 61 kap. IL är tillämpliga

Värdet av den skattskyldiges egen arbetsinsats bör räknas med endast om denna kostnadsförts i bolaget. Värdet av uttaget tas upp som inkomst i bolaget. I gengäld är bolaget berättigat till avdrag såsom för lön till mottagaren. En förutsättning för detta är att mottagaren är anställd i bolaget. Är så inte fallet men

denna är delägare blir det i stället fråga om utdelning. I praxis har prövats fall där byggmästare vid uppförande av villa åt sig mot betalning anlitat ett av honom helägt byggnadsaktiebolag. Han har själv på fritiden utfört arbeten på villan. Värdet av hans arbetsinsats ansågs inte utgöra skattepliktig inkomst av tjänst (RÅ 1983 1:48).

Vid uttagsbeskattning enligt allmänna regler när ett bolag utfört byggnadsarbeten på företagsledares eller delägares fastighet till pris som understiger marknadspriset ska vinstpåslag ingå i det marknadspris som läggs till grund för uttagsbeskattningen. I rättsfallet RÅ 1983 1:65 hade ett byggmästarbolag byggt en villa på en tomt som tillhörde aktieägaren (tillika VD). Vid beräkning av den skattepliktiga förmånen ansågs, att i entreprenadkostnaden bort inräknas entreprenadarvode.

Försäljning i framtiden

När den skattskyldige en gång i framtiden säljer sin fastighet får värdet av det uttagsbeskattade arbetet beaktas vid kapitalvinstberäkningen på samma sätt som andra förbättringskostnader.

62.3.5 Löpande beskattning och försäljning av lagerfastighet

Oavsett om en fastighet är en kapitaltillgång eller en lagertillgång ska den löpande inkomstberäkningen ske på samma sätt. Intäkter och kostnader på grund av t.ex. uthyrning av fastigheten ska på vanligt sätt redovisas som inkomst av näringsfastighet. Reglerna för lagervärdering behandlas i avsnitt 62.3.1

Värdeminsknings- avdrag

Avdrag för värdeminskning på lagerfastighet får åtnjutas på samma sätt och efter samma regler som gäller för fastigheter som är anläggningstillgångar. Värdeminskningsavdrag för byggnad som görs genom en skattemässig justering (ej bokfört) är inte samordnat med avdrag för nedskrivning av lagertillgång. Det innebär att avdrag för nedskrivning medges fullt ut vid beskattningen även om skattemässigt avdrag för värdeminskning yrkas samtidigt (SOU 2005:99 s. 248).

Återföring av värdeminsknings- avdrag

Har en fastighet som utgör lagertillgång avyttrats ska medgivna värdeminskningsavdrag som inte har gjorts i räkenskaperna återföras till beskattning i näringsverksamhet, 26 kap. 12 § IL.

I vissa avseenden ska inte bara andelen i ett handelsbolag, utan också den del av handelsbolagets fastigheter som motsvarar andelen, anses som lagertillgångar hos delägaren (27 kap. 7 §

**Yrkande förut-
sättning för
återföring**

IL). Fråga kan därför uppkomma om avyttring av andel i handelsbolag ska likställas med avyttring av fastighet i fråga om återföring av värdeminskingsavdrag. HFD har i RÅ 2003 ref. 46 slagit fast att regeln om återföring av värdeminskingsavdrag inte ska tillämpas när andelar i ett handelsbolag avyttras.

Vid försäljning av en lagerfastighet ska tidigare medgivna värdeminskingsavdrag således återföras till beskattning (RÅ 1985 1:93 och RÅ 1985 1:88). Om den skattskyldige har upprättat värdeminskingsplan, men avstått från att yrka värdeminskingsavdrag något eller några år som planen omfattar, ska återföring inte ske för det eller de år då avdrag inte har yrkats.

62.4 Tomtrörelse**62.4.1 Kapital eller näringsverksamhet?**

I fråga om fysiska personer och dödsbon föreligger det ibland avgränsningsproblem vad gäller vilket inkomstslag en viss verksamhet ska räknas till. Det kan i vissa fall vara svårt att avgöra om en viss verksamhet bedrivs yrkesmässigt eller inte. Försäljning av mark ska normalt redovisas i inkomstslaget kapital. Säljs däremot många tomter eller då verksamheten drivs yrkesmässigt hänförs dock försäljningarna till näringsverksamhet. För juridiska personer redovisas alla inkomster i inkomstslaget näringsverksamhet. Frågan om tomtrörelse föreligger har emellertid betydelse även för vinstberäkningen samt för frågan om fastigheterna utgör lagertillgångar. För att delvis underlätta gränsdragningsproblem vid försäljning av tomter har i lagstiftningen angivits vissa uttryckliga regler för när näringsverksamhet föreligger (27 kap. 9–18 §§ IL). Man skiljer på kvalificerad och enkel tomtrörelse.

62.4.2 Kvalificerad tomtrörelse

Kvalificerad tomtrörelse anses föreligga, när någon bedriver verksamhet som huvudsakligen avser försäljning av mark för bebyggelse (byggnadstomt) från fastighet, som uppenbarligen har förvärvats för att ingå i yrkesmässig markförsäljning, såsom när fastighet köpts av ett tomtbolag eller liknande eller när förvärvet har avsett mark som är avsedd för bebyggelse (27 kap. 10§ IL).

27 kap. 10 § IL syftar främst på tomtbolag eller liknande företag för exploatering av tomtmark. Enbart det förhållandet att ägaren till en fastighet är en juridisk person innebär dock inte

att eventuella tomtförsäljningar ska räknas till kvalificerad tomtvärlse.

Detaljplan

I vissa fall kan förhållandena vid en enskild persons förvärv tyda på att han avsett att från första början bedriva yrkesmässig tomtförsäljning. Detta fall föreligger normalt när det redan vid fastighetens förvärvande funnits en detaljplan för fastigheten som utvisar att fastigheten är avsedd för bebyggelse. Det planlagda området får i sådant fall inte vara alltför obetydligt. Vid bedömningen av om en detaljplan fanns vid fastighetsförvärvet eller inte, är man inte bunden av köpekontraktets dag. I de fall byggnadstomt säljs av byggnadsföretag eller liknande anses försäljningen ingå i den övriga verksamheten(27 kap. 3 § IL).

När har rörelsen börjat?

Vid kvalificerad tomtvärlse ansågs i förhandsbeskedet RSV/FB Dt 1979:3 att rörelsen hade börjat redan i och med förvärvet av markområdet även om den första försäljningen skedde först sju år efter anskaffningsåret.

62.4.3 Enkel tomtvärlse

62.4.3.1 Allmänt

**Tio år
Femton tomter**

Bestämmelserna om enkel tomtvärlse i 27 kap. 11–15 §§ IL syftar till att rörelsebeskattniing inte ska ske vid mera sporadiska försäljningar av tomtmark. Rörelsebeskattniing inträder således först vid försäljning av den femtonde tomten under en tioårsperiod. Vid beräkningen ska avyttringar av byggnadstomter på olika fastigheter eller på olika delar av en fastighet räknas samman till en tomtvärlse bara om tomterna med hänsyn till inbördes läge normalt kan anses ingå i en och samma tomtvärlse.

**Gemensamt
ägda tomter**

Varje avyttring som en skattskyldig gör oavsett om den avser en helägd byggnadstomt eller en tomt som ägs tillsammans med annan anses som en avyttring vid beräkning av antalet avyttrade byggnadstomter, se RÅ 2010 not. 50.

En enhet

Fastighet innehållande ett flertal utarrenderade byggnadstomter som skulle överlåtas i ett sammanhang till en köpare har vid prövning om enkel tomtvärlse uppkommer ansetts utgöra endast en enhet, se SRN 2010-03-05 (dnr 151-09/D).

Upplåtelse

Även upplåtelse av mark t.ex. genom 49-årskontrakt räknas som försäljning vid bestämmande av antalet försålda tomter 27 kap. 13 § IL. Om en upplåten tomt senare säljs räknas däremot inte denna sista försäljning in vid bedömning av när tomtvärlsen har börjat. Detsamma gäller arrendatorsbyten som

äger rum inom tio års perioden. Bestämmelsen tar endast sikte på förstagångsupplåtelser av tomter och omfattar därför inte senare arrendatorsbyten (RÅ 2010 not. 50).

Anställda

Försäljning av byggnadstomt för att av anställda huvudsakligen användas för gemensamt ändamål eller till anställd för att bereda honom bostad anses inte utgöra tomtrörelse, om inte försäljningen görs av skattskyldig som kvalificerad tomtrörelse eller av skattskyldig som driver byggnadsrörelse eller handel med fastigheter (27 kap. 14 § IL).

Undantag

Vissa andra försäljningar eller upplåtelser ska inte heller medräknas vid tillämpningen av 15-tomtersregeln. Undantag görs för följande slag av försäljningar eller upplåtelser

- när mark säljs för annat ändamål än bebyggelse, exempelvis när jordbrukare säljer en del av sin fastighet för att brukas av annan jordbrukare,
- försäljning av område för grustag,
- försäljning av mindre markområden för sammanläggning med grannfastighet,
- expropriation och liknande tvångsförsäljningar. Hit räknas också försäljningar som skett som ett led i jordbrukets yttre rationalisering eller på grund av flygbuller. Föreligger redan tomtrörelse beskattas dessa försäljningar som inkomst av näringsverksamhet,
- tomt som givits som gåva eller upplåtits utan vederlag. Om tomt däremot ges bort sedan rörelse påbörjats i IL:s mening, är fråga om uttag av tillgång ur rörelsen, för vilket beskattning ska ske.

Byggnadstomt

Vad avses med byggnadstomt? Med byggnadstomt menas ett område som är så stort att det lämpar sig att bebyggas med t.ex. en villa, en sportstuga, en fabriksbyggnad. Med byggnadstomt avses också ett större område, om det säljs för sig, trots att området kan inrymma flera tomter. Försäljning av ett stort markområde kan därför räknas som *en* tomtförsäljning men endast så länge inte avstyckning inom området skett eller tomtindelning föreligger. Hur försäljningen rubricerats i köpekontraktet har ingen betydelse. Man kan i detta sammanhang bortse från försäljning som avser endast några få kvadratmeter, eftersom ett sådant obetydligt markområde inte kan anses utgöra byggnadstomt i egentlig mening.

RÅ 1990 not. 474

Ett bolag har sedan lång tid (från tiden före 1952) ägt en större fastighet och på denna bedrivit en verksamhet som bestod av uthyrning av småhus för fritidsändamål. År 1984 fastställdes en byggnadsplan samt avstyckades 40 ungefär lika stora fastigheter, av vilka 15 var bebyggda. Sju av de bebyggda fastigheterna såldes under åren 1985–1986. Bolaget avsåg nu att sälja återstoden av de avstyckade fastigheterna, dvs. åtta bebyggda fastigheter och 25 tomter. Bolaget ville genom förhandsbesked få klarlagt hur en sådan försäljning skulle behandlas. Högsta förvaltningsdomstolen ansåg till skillnad mot rättsnämnden att bolaget inte bedrev handel med fastigheter och fann vidare att inte heller kvalificerad tomtrörelse förelåg. Det betydde att rörelsebeskattning kunde ske bara inom ramen för reglerna om enkel tomtrörelse. En särskild fråga var då om en sådan beskattning kunde komma att omfatta de *bebyggda* fastigheterna. Av rättsfallet framgår även att bebyggd fastighet kan ingå i enkel tomtrörelse beroende på köparens syfte med förvärvet.

Se rättsfallen RSV/FB Dt 1985:24, RSV/FB Dt 1985:30, RÅ 1979 1:49, RÅ 1982 1:61, RÅ 1982 1:80. och RÅ 1993 ref. 51. Se även förhandsbesked 2004-11-25 i Skattenytt 2005 s. 81 under punkt 6.1.

Dödsbo

Försäljning som görs av dödsbo, ska behandlas på samma sätt som om den avlidne sålt tomterna (4 kap. 1 och 2 §§ IL).

Dödsboet skiftat

Om dödsboet skiftas och arvingarna själva säljer tomterna beskattas försäljningen som inkomst av näringsverksamhet endast under vissa förutsättningar enligt 27 kap. 18 § IL.

62.4.3.2 Avskattning vid karaktärsbyte

Från kapital till näringsverksamhet

Reglerna om avskattning vid karaktärsbyte omfattar situationen då en enkel tomtrörelse påbörjas i samband med försäljningen av den femtonde tomten. Avskattning innebär att om det inträffar något som gör att ägaren av en tillgång, för det fall han skulle avyttra den, inte längre ska beskattas i inkomstslaget kapital utan i inkomstslaget näringsverksamhet, ska tillgången anses ha avyttrats mot en ersättning som motsvarar marknadsvärde (41 kap. 6 § IL). Bestämmelser om vilket anskaffningsvärde tillgången ska ha i näringsverksamhet finns i 14 kap. 16 § IL.

Marknadsvärde överstiger omkostnadsbelopp

Om tillgångens marknadsvärde överstiger dess omkostnadsbelopp ska den – om det skattskyldiga begär det – inte avskattas.

**Från närings-
verksamhet till
kapital**

För fastigheter/tomter som utgör lager gäller som grundprincip att de behåller sin karaktär av lager under hela innehavstiden om det inte finns särskilt reglerat att annat gäller (prop. 1980/81:68 s. 208 f.). Se avsnitt 62.4.4 om när tomtrörelse kan upphöra.

Att tomtrörelse upphör innebär att kvarvarande lager av byggnadstomter byter karaktär från att skattemässigt vara lager till att vara kapitaltillgångar. Det är inte reglerat om eventuella nedskrivningar under den tid tomterna utgjort lager ska återföras i samband med karaktärsbytet eller vid senare försäljning av tomterna.

62.4.3.3 Lagrets ingångsvärde

Tomtmarkens ingångsvärde vid enkel tomtrörelse bestäms på så sätt att den ursprungliga anskaffningskostnaden och förbättringskostnaderna sammanläggs för fastigheten eller för den del av fastigheten som räknas till rörelsen (14 kap. 16 § IL). Har avskattning skett enligt 41 kap. 6 § IL anses anskaffning ha skett till marknadsvärdet, 14 kap. 16 § IL.

Sådana kostnader för grundförbättring som läggs ned på marken efter det att rörelsen påbörjats, t.ex. kostnader för exploatering, får läggas till lagervärdet.

Proportionering

Vid försäljning av tomter medges avdrag med så stor del av lagervärdet som den försälda arealen utgör av områdets hela areal.

62.4.3.4 Lagervärdering

**Allmänna
regler gäller**

I skattelagstiftningen finns inte några särskilda värderingsregler för lager av fastigheter och liknande tillgångar. De allmänna värderingsreglerna i 17 kap. IL ska tillämpas även för lagerfastigheter och liknande tillgångar. Reglerna gäller för både juridiska och fysiska personers fastighetsinnehav.

62.4.3.5 Slutförsäljning av tomtlager

Kapitalvinstregler

Då en skattskyldig som driver enkel tomtrörelse avyttrar återstående delen av lagret tillämpas i vissa fall kapitalvinstreglerna vid denna sista försäljning (27 kap. 16 § IL). Om lagret i sådant fall har skrivits ned så att det bokförda värdet för beskattningsåret före avyttringen är lägre än anskaffningsvärdet för byggnadstomterna ska mellanskillnaden tas upp till intäkt i tomtrörelsen.

Beskattningsenligt kapitalreglerna vid slutavyttring får inte tillämpas för del av vinst som avser mark inom detaljplan. Avyttringen får inte heller antas ha skett för att ge en obehörig

skatteförmån till säljaren, förvärvaren eller någon som ingår i samma intressegemenskap som dessa.

62.4.4 När upphör tomtrörelse?

Kvalificerad tomtrörelse

Kvalificerad tomtrörelse upphör i och med att tomtlagret har sålts slut oavsett när försäljningen av den sista tomten äger rum. En kvalificerad tomtrörelse kan alltså i princip inte avbrytas.

Enkel tomtrörelse

Även enkel tomtrörelse upphör när den sista tomten säljs. Den enkla tomtrörelsen upphör också om någon försäljning inte gjorts under de senaste tio kalenderåren före taxeringsåret, 27 kap. 17 § IL. Detta gäller dock inte avyttringar av byggnadstomter inom detaljplan. Det gäller inte heller om avyttringarna sker under sådana förhållanden att en tomtrörelse på nytt ska anses påbörjad, se 27 kap. 17 § andra stycket IL. Karaktärsbyte behandlas i avsnitt 62.4.3.2.

62.4.5 Övergångsbestämmelser

I fråga om fastigheter som förvärvats före det beskattningsår för vilket taxering skedde år 1984 och som inte är privatbostadsfastigheter gäller – om inte annat följer av 40 § – i stället för bestämmelserna i 27 kap. 4, 5 och 18 §§ IL att de är lagertillgångar om de var att anse som sådana vid 1983 års taxering eller, om taxering inte skedde då, vid 1982 års taxering, enligt vad som gällde enligt den upphävda KL (1928:370) före ikraftträdandet den 1 juli 1981 av lagen (1981:295) om ändring i nämnda lag.

62.4.6 Exempel, tomtförsäljning

En lantbrukare sålde under år 14 tre tomter från sin jordbruksfastighet. Under åren 1–13 har lantbrukaren inom samma område sålt eller upplåtit följande tomter

År	Antal	Ändamål
1	1	Fritidsbebyggelse
2	-	-
3	2	Fritidsbebyggelse
4	-	-
5	1	Kommunal badplats
6	2	En tomt till anställd i jordbruket för egnahemsbebyggelse En tomt till idrottsplats
7	-	-
8	2	Egnahemsbebyggelse

År	Antal	Ändamål
9	3	Utarrenderade för fritidsbebyggelse
10	2	Kommunalkontor, församlingshem
11	4	Fritidsbebyggelse
12	1	Expropriation efter framställning från kommunen
13	2	Egnahemsbebyggelse
14	3	Den första tomten för fritidsbebyggelse hade tidigare utarrenderats Två tomter för egnahemsbebyggelse

Vid beräkning av om 14 tomter sålts under en tioårsperiod ska följande tomter medräknas:

5	0	Medräknas inte på grund av försäljning för annat än bebyggelse
6	0	Ingen av tomterna medräknas på grund av dels försäljning till annat än bebyggelse, dels försäljning till anställd i jordbruket
7	-	-
8	2	Ska medräknas på grund av försäljning för bebyggelse
9	3	- ” -
10	2	- ” -
11	4	- ” -
12	0	Medräknas inte på grund av tvångsförsäljning
13	2	Ska medräknas på grund av försäljning för bebyggelse
14	2	Endast två tomter medräknas eftersom en tomt tidigare medräknats som utarrenderad

S:a 15 st.

En av försäljningarna år 14 ska redovisas enligt rörelse-reglerna. De andra två tomterna ska redovisas enligt kapital-vinstreglerna. Det är fritt val för den skattskyldige vilken av tomterna som ska redovisas enligt rörelse-reglerna.

Lantbrukaren måste år 14 ta ställning till om hela återstående innehavet av tomter ska avskattas till marknadsvärde i inkomstslaget kapital innan de byter karaktär till lager. Vid yrkande att avskattning inte ska ske behåller tomterna sina tidigare anskaffningsvärden.

63 Pensionskostnader för anställda

63.1 Inledning

I 28 kap. IL finns bestämmelser om arbetsgivares avdragsrätt för kostnader för att trygga lämnade pensionsutfästelser. I kapitlet finns även bestämmelser om andra frågor med anknytning till anställdas pensionering. Det gäller exempelvis kostnadsutjämning mellan arbetsgivare, ersättning från pensionsstiftelse, återföring av avsättning i balansräkningen och övertagande av pensionsutfästelser.

Syftet med reglerna är att säkerställa att endast tryggande av rimliga pensioneringsbehov blir skattemässigt gynnat. För att avdrag för tryggnadskostnader för lämnad pensionsutfästelse över huvud taget ska komma i fråga krävs enligt 28 kap. 2 § IL att pensionsutfästelsen uppfyller de kvalitativa villkor som ställs på en pensionsförsäkring i 58 kap. IL (avsnitt 14). Detta innebär bl.a. att utfästelsen inte får avse annan förmån än ålders-, sjuk- eller efterlevandepension, att den avtalade pensionen måste betalas ut under ett visst antal år, att destinatärskretsen är begränsad och att ålderspension inte får betalas ut före 55 års ålder.

Avdrag för tryggande av pensionsutfästelser medges enligt en huvudregel och en kompletteringsregel. Huvudregeln medger avdrag med ett belopp motsvarande viss procent av en pensionsgrundande lön. Kompletteringsregeln medger avdrag för kostnader för att uppnå avtalad pensionsnivå, dock med vissa begränsningar vad gäller ålderspension. Även kompletteringsregeln har som utgångspunkt för beräkning av avdragsutrymme en pensionsgrundande lön och kan även tillämpas för avgiftsbaserade pensionslösningar. Kompletteringsregeln är tillämplig endast i köpa-ikapp-fallen samt vid ändring av pensionsavtal eller vid ett nytt pensionsavtal på grund av förtida avgång. Båda reglerna förutsätter att utfästelsen tryggas genom överföring till pensionsstiftelse enligt TrL, avsättning i balansräkningen enligt TrL i förening med kreditförsäkring

(eller kommunal eller statlig borgen eller liknande garanti), genom betalning av premie för pensionsförsäkring eller genom överföring till ett utländskt tjänstepensionsinstitut som likställs med en pensionsstiftelse enligt TrL.

Betydande förändringar av skattereglerna för pensionsförsäkringar trädde i kraft den 1 maj 2008 (prop. 2007/08:55, SFS 2008:134). Det tidigare s.k. etableringskravet, dvs. att en pensionsförsäkring ska vara meddelad i Sverige, utvidgades då till att gälla även försäkringsrörelse som bedrivs från ett fast driftställe i en annan stat inom EES än Sverige. För en närmare redogörelse av de nya reglerna, se SKV 301, Handledning för beskattning av inkomst vid 2010 års taxering avsnitt 20.1.2.

Med undantag för regeländringar under 2008 enligt ovan, har nuvarande avdragsregler i huvudsak tillkommit genom SFS 1998:328 (Ds 1997:39, prop. 1997/98:146, bet. 1997/98:Sku 27).

Äldre bestämmelser om avdragsrätt för tryggnad av pensioner som gällde t.o.m. 2000 års taxering samt övergångsbestämmelser, bl.a. enligt 1975 års ikraftträdandelag, finns i SKV 302, Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m. vid 2000 års taxering.

63.2 Uttryck och termer

Allmän pensionsplan – civilrättslig definition

En civilrättslig definition av allmän pensionsplan finns i TrL. Med uttrycket allmän pensionsplan avses enligt 4 § TrL sådana allmänna grunder för pensionering av arbetstagare eller arbetstagares efterlevande som innehåller regler om tryggnad av arbetsgivarens utfästelse genom kreditförsäkring, avsättning till pensionsstiftelse enligt TrL eller annan likvärdig anordning och som på arbetstagarsidan är godkända av organisation vilken enligt lagen (1976:580) om medbestämmande i arbetslivet är att anse såsom central arbetstagarorganisation.

En allmän pensionsplan enligt TrL förutsätter enligt Högsta förvaltningsdomstolen (RÅ 1996 ref. 33) att det i planen finns en garanti för att grunderna är av kollektiv natur och att pensionsförmånerna är preciserade. Den civilrättsliga definitionen tar således sikte på förmånsbaserade planer. I en förmånsbaserad plan är pensionsförmånen bestämd i förväg varför kostnaden för tryggnaden utgör ett riskmoment för den som utfäst förmånen.

**Allmän pensionsplan
– skatterättslig
definition**

Högsta förvaltningsdomstolen har i RÅ 2006 ref. 83, ett överklagat förhandsbesked, gjort bedömningen att Svenska Kyrkans pensionsplan PFA 2000 inte utgör en allmän pensionsplan enligt TrL. Enligt Skatteverkets bedömning är inte heller den kommunala pensionsplanen KollektivAvtalad Pension (KAP-KL) en allmän pensionsplan enligt TrL (Skatteverket 2008-10-23, dnr 131 583863-08/111).

En skatterättslig definition av allmän pensionsplan finns i 58 kap. 20 § IL. Den har som utgångspunkt allmän pensionsplan enligt TrL men har utvidgats för att omfatta flera pensionsutfästelser än vad som avses i TrL. Den skatterättsliga definitionen omfattar också

- pensionsutfästelser som ryms inom vad som enligt en allmän pensionsplan är sedvanligt inom branschen för arbetstagare med motsvarande uppgifter, dock när det gäller utfästelser som tryggas genom avsättning i balansräkningen bara i förening med kreditförsäkring,
- pensionsutfästelser för vilka det har tecknats kommunal eller statlig borgen eller liknande garanti, och
- pensionsutfästelser i enlighet med pensionsavtal som har godkänts på arbetstagarsidan av sådan organisation som enligt lagen (1976:580) om medbestämmande i arbetslivet (MBL) anses som central arbetstagarorganisation.

Utvidgningen av det skatterättsliga begreppet allmän pensionsplan har skett successivt i takt med ändringar i avdragsreglerna. Den senaste justeringen (sista strecksatsen) uppges i prop. 1997/98:146 s. 78 ha skett för att säkerställa att även avgiftsbestämda pensionsplaner omfattas. I en avgiftsbestämd pensionsplan är avgiftens storlek bestämd medan förmånsnivån är okänd, vilket medför ett riskmoment för den som erhållit pensionslöftet. I det skatterättsliga begreppet allmän pensionsplan ingår således också ”ryms-inom-fall”, kommunala och statliga pensionsavtal, liksom avtal som ingås mellan arbetsgivare och en i MBL:s mening central arbetstagarorganisation. Exempel på de senare avtalen är den avgiftsbestämda planen Avtalspension SAF-LO, KAP-KL för kommuner samt ITP avdelning 1 (ITP 1).

Begreppet allmän pensionsplan har inte längre någon central roll för avdragsrätten. Även de alternativa pensionslösningarna inom ITP 2, de s.k. tio-taggarlösningarna, omfattas numera av avdragsreglerna. Begreppet allmän pensionsplan har dock

fortfarande viss betydelse. Det finns t.ex. kopplingar till allmän pensionsplan vad gäller utbetalningsvillkor för ålderspension (58 kap. 11 § IL och avsnitt 63.3.2.2). Begreppet har också betydelse för avdragsrätten för kostnadsutjämning (avsnitt 63.4).

Pensionsutfästelse

Med pensionsutfästelse avses en av arbetsgivaren gjord utfästelse till anställd eller tidigare anställd person eller efterlevande till sådan anställd och som omfattar ett löfte om ålders-, sjuk- eller efterlevandepension. Pensionsutfästelse följer antingen av kollektivavtal eller av individuella pensionsavtal. Några civilrättsliga krav på hur en pensionsutfästelse ska vara utformad finns inte. Ett löfte om pension kan alltså vara muntligt. Utan ett skriftligt avtal kan det dock vara svårare att hävda avdragsrätt. Det kan t.ex. gälla individuella pensionsutfästelser som tryggas på annat sätt än genom köp av tjänstepensionsförsäkring. Att den utfästa pensionen uppfyller IL:s kvalitativa krav i 58 kap. finns då inte dokumenterat. Med pensionsutfästelse likställs bland annat pensionsavtal, anställningsavtal eller anställningskontrakt som innehåller bestämmelser om pensionsförmåner.

Oantastbar eller antastbar pensionsutfästelse

En utfästelse om pension innebär i normalfallet att den anställda fortlöpande (linjärt) intjänar en fordran på framtida pension. För att avdrag ska medges för att trygga upplupen del av utfäst pension till anställd, tidigare anställd eller efterlevande till anställd fordras genom kopplingen i IL till TrL att utfästelsen är oantastbar, dvs. att utfästelsen inte är förknippad med några villkor (se avsnitt 63.3). Detta innebär att den anställda har rätt till intjänad pension även om han slutar sin anställning eller tar annan anställning före uppnådd pensionsålder. Den anställda ska i sådant fall erhålla ett fribrev av arbetsgivaren som avser hos denne intjänad pensionsrätt (se kantrubrik Fribrev nedan).

För pensionsutfästelser som lämnats senast den 31 december 1966 och som inte är förenade med fribrev, dvs. antastbara löften, och för vilka avdrag medgavs vid ikraftträdande av TrL den 1 mars 1968 (1969 års taxering) enligt övergångsbestämmelser till denna och till dåvarande KL, gäller att dessa medför rätt till avdrag även framdeles (43 § ILP avseende 28 kap. IL). Beträffande dessa löften gäller vid beräkning av arbetsgivarens pensionsreserv enligt TrL och vid beräkning av upplupen del av utfäst pension som tryggas av pensionsstiftelse att hänsyn även tas till sådant utfäst tillägg som föranleds av levnads-kostnadernas ökning fram till beräkningstidpunkten.

Bestämmande inflytande enligt TrL	Till grund för bedömningen av om en person har bestämmande inflytande över ett företag läggs personens eget samt hans föräldrars, far- och morföräldrars, makes, avkomlings och avkomlings makes samlade innehav av aktier eller andelar (5 § andra stycket TrL). Observera att TrL:s närståendekrets skiljer sig från IL:s definition i 2 kap. 22 §.
Pensionsborgenär och pensionsgäldenär	Den som erhållit ett pensionslöfte (i regel den anställde) är pensionsborgenär, dvs. den som innehar en fordran på pensionsrätt. Den som lämnat pensionslöftet (arbetsgivaren) är pensionsgäldenär, dvs. den som står i skuld för pensionslöftet.
Destinatär	Destinatär är en person som kan komma att omfattas av pensionslöftet, t.ex. den anställde som erhållit löftet eller någon efterlevande till den anställde.
Fribrev	Med fribrev avses en vid viss tidpunkt upplupen del av en intjänad ovillkorad pensionsförmån som ska betalas ut vid uppnådd pensionsålder.
Kapitalvärde	Genom en kapitalisering av ett fribrev beräknas pensionsförmånens kapitalvärde. Denna beräkning sker enligt försäkringstekniska grunder fastställda av Finansinspektionen (FI) utifrån bestämmelser i TrL. Fr.o.m. den 1 januari 2008 gäller nya föreskrifter om försäkringstekniska grunder. De nya trygghandgrunderna finns i FFFS 2007:24 (vissa ändringar i FFFS 2007:31).
Pensionsreserv	Enligt 6 § TrL avses med arbetsgivarens pensionsreserv kapitalvärden för samtliga pensionsutfästelser som företaget lämnat. Begreppet pensionsreserv används även i IL. I förarbetena till IL (prop. 1999/2000, del 2 s. 357) sägs i bakgrundsbeskrivningen till 28 kap. att termer och uttryck i IL bygger på termer och uttryck som används i TrL. Skatterettsligt är pensionsreserven ett tak för avdragsrätt när det gäller avsättning i balansräkning och överföring till pensionsstiftelse.
Temporär och livsvarig pension	Pension kan vara temporär eller livsvarig. Livsvarig pension betalas ut så länge den pensionsberättigade lever. Temporär pension betalas ut under viss tid och upphör när denna tidsperiod gått tillända eller tidigare om den pensionsberättigade dör dessförinnan. Det är vanligt att temporär pension börjar betalas ut före 65 års ålder (tidigast från 55 år) och upphör vid 65 års ålder.

**Pensions-
medförande lön**

I de flesta kollektivavtalade pensionsplaner som är förmånsbestämda och även i avgiftsbestämda pensionsplaner finns bestämmelser om pensionsmedförande lön. Med pensionsmedförande lön avses lön, förmån eller annan ersättning som pensionsförmånen är beroende av. I pensionsmedförande lön enligt ITP 2 ingår normalt inte subventionerad lunch eller bilförmån. Övertids- och kostnadsersättningar (skattepliktiga eller skattefria) är inte heller pensionsmedförande. Beträffande särskilda avtal om s.k. bruttolöneavstående/lönevaxling, se avsnitt 63.3.2.1 under kantrubrik ”Bruttolöneavdrag”.

Sjukpenning från försäkringskassan utgör inte lön från arbetsgivaren och räknas därmed inte in i pensionsmedförande lön, även om ersättningen har sin grund i tjänsteinkomsten.

**Intjänandetid
och intjänande-
tidsfaktor**

Med intjänandetid avses den tjänstetid en anställd har på sig att tjäna in det lämnade pensionslöftet. Med uttrycket ”full intjänandetid” avses enligt 28 kap. 11 § IL full intjänandetid enligt pensionsavtalet, förutsatt att pensionsavtalet innehåller ett krav på minst 30-årigt intjänande och ett fortsatt intjänande under anställning fram till den avtalade pensionsåldern. Om pensionsavtalet inte uppfyller dessa krav eller om pensionsavtalet saknar bestämmelser om intjänandetid avses med full intjänandetid tiden fram till den avtalade pensionstidpunkten, dock minst 30 år. Med intjänandetidsfaktor avses t.o.m. beräkningstidpunkten (beskattningsåret) ihopsamlad tjänstetid i förhållande till intjänandetid (se också avsnitt 63.3.2.2).

Direktpension

Med uttrycket direktpension avses normalt pension som arbetsgivaren betalar ut till en anställd och som inte har tryggats genom avsättning i balansräkningen, genom överföring till pensionsstiftelse eller genom överföring till ett utländskt tjänstepensionsinstitut som likställs med en pensionsstiftelse. Direktpension betalas vanligen ut till personer med bestämmande inflytande eller deras närstående och till vissa anställda som på grund av sin tjänsteställning och befattning inte omfattas av någon kollektivavtalad allmän pensionsplan (s.k. frikretsare) samt till andra personer som en form av pension utöver befintligt pensionsavtal. När det gäller avdrag för utbetalningar av direktpension finns inga *uttryckliga* kvalitativa eller kvantitativa regler i IL. Direktpension faller således in under de allmänna bestämmelserna om kostnader i näringsverksamhet (16 kap. 1 § IL). Det är vanligt att direktpension överstiger de beloppsramar som framgår av de kvantitativa reglerna i 28 kap. IL. Även om arbetsgivaren tryggar pensionsutfästelsen genom avsättning i balansräkningen eller genom

överföring till pensionsstiftelse/utländskt tjänstepensionsinstitut betalas pensionen ut av arbetsgivaren. Också sådan pension omfattas av allmänna avdragsbestämmelser trots att avdrag kan ha medgetts vid trygghand enligt bestämmelserna i 28 kap. IL.

I RÅ 1994 not. 389 har Högsta förvaltningsdomstolen ansett att en avlösen av en pensionsutfästelse om livsvarig ålderspension med en engångsutbetalning, har karaktär av pensionsutbetalning. Utfästelsen hade tryggats genom överföringar till en pensionsstiftelse och utbetalning från stiftelsen motsvarande pensionsreserven (= engångsutbetalningen) var därför gottgörelse för pensionspost.

I RÅ 2010 not. 23, ett överklagat förhandsbesked, hade utbetalning av en livsvarig direktpension pågått under flera år. Arbetsgivaren och den anställda var nu överens om att omvandla det livsvariga pensionsavtalet till ett tidsbegränsat avtal. Resterande pensionsskuld avsågs att betalas ut som ett engångsbelopp. Högsta förvaltningsdomstolen ansåg att en avlösen av den livsvariga utfästelsen om direktpension med ett engångsbelopp, utgjorde en som pension avdragsgill kostnad för arbetsgivaren. Utfästelsen var inte tidigare tryggad med avdragsrätt vid inkomsttaxeringen.

**Arbetstagare eller
uppdragstagare**

I 28 kap. 3 § IL sägs att arbetsgivares trygghand av utfästelse om pension till en arbetstagare ska dras av som kostnad i den utsträckning som anges i de följande bestämmelserna. Begreppet arbetstagare definieras inte i IL. Högsta förvaltningsdomstolen har i RÅ 2001 not. 164 tagit ställning till om en arbetande styrelseordförande ska anses vara uppdragstagare eller arbetstagare. Högsta förvaltningsdomstolen uttalade följande.

”Inom skatterätten kan det vara oklart när uttrycken arbetsgivare och arbetstagare eller anställd används i en bestämmelse om denna är tillämplig också i fråga om uppdrag och uppdragstagare (jfr SOU 1999:94 s. 65–70). Vad gäller bestämmelserna om arbetsgivares avdrag för kostnader för trygghand av pension synes det emellertid – med hänsyn till bestämmelsernas bakgrund och utformning – stå klart att de inte är avsedda att omfatta pension till uppdragstagare. Som Skatterättsnämnden konstaterat finns det inom inkomstskatterätten inte någon självständig definition av arbetsgivarrespektive arbetstagarbegreppet. En sådan finns däremot

i 1 kap. 6 § skattebetalningslagen (1997:483) enligt vilken uttrycken avser den som betalar ut respektive tar emot ersättning för arbete. Denna definition, som alltså omfattar även ersättningar till självständiga näringsidkare, är uppenbarligen alltför vidsträckt för att kunna tillämpas vid inkomstbeskattningen. I stället får vad som kan betecknas som ett mer allmänt vedertaget arbetstagarbegrepp användas där olika inslag i avtalsförhållandet värderas (jfr SOU 1993:32 s. 227–228). Enligt Regeringsrättens bedömning måste generellt sett styrelseledamöter inklusive styrelsens ordförande, i denna sin egenskap anses som uppdragstagare.”

I det fall som prövades var dock förhållandena för styrelseordföranden sådana att han ansågs vara arbetstagare, varför arbetsgivaren var berättigad till avdrag för pensionskostnad.

I RÅ 2005 ref. 68 har Högsta förvaltningsdomstolen fastställt ett förhandsbesked från Skatterättsnämnden i vilket nämnden hänvisat till Högsta förvaltningsdomstolens uttalande i RÅ 2001 not. 164 och ansett att en styrelseordförande är en uppdragstagare. Den slutsats man kan dra av de båda rättsfallen är att styrelseledamöter i aktiebolag och dylikt normalt ska anses som uppdragstagare. Om det är fråga om en s.k. arbetande styrelseordförande bör denne i stället normalt anses som arbetstagare. Frågan om en styrelseledamot ska anses som uppdragstagare eller arbetstagare påverkar inte skyldigheten att betala arbetsgivaravgifter.

63.3 Avdrag för tryggnad av pensionsutfästelser

Villkor för avdragsrätt

För att avdrag för tryggnadskostnader för lämnad pensionsutfästelse ska få göras krävs enligt 28 kap. 2 § IL att utfästelsen uppfyller de kvalitativa villkor som i 58 kap. IL ställs på en pensionsförsäkring.

För avdrag krävs dessutom att de kvantitativa villkoren i 28 kap. IL är uppfyllda. Dessa villkor innebär att pensionskostnad som överstiger angivna beloppsramar inte är avdragsgill. Inte heller får avdraget överstiga kostnaden för lämnad pensionsutfästelse. Detta innebär att om kostnaden för att trygga den lämnade utfästelsen är lägre än beloppsramarna enligt huvud- och kompletteringsreglerna är det kostnaden för att trygga utfästelsen som är avdragstaket. Avdragsutrymmet beräknas för varje anställd vid tillämpning av både huvud- och

kompletteringsregel. Någon kvittning mellan olika anställdas kostnader över och under det uppkomna avdragstaket får inte ske. Inte heller får utjämning av pensionskostnader ske mellan företag inom en koncern.

I en kammarrättsdom (KRNS 2004-10-07, mål nr 5031-02) har ett bolag, som tillsammans med sitt moderbolag ingått ett avtal om solidariskt betalningsansvar för förpliktelser gentemot en arbetstagare, inte fått avdrag för pensionskostnader då avtal om pensionsutfästelse enbart ingåtts mellan arbetstagaren och moderbolaget.

Utöver reglerna i IL gäller genom hänvisning till TrL parallellt vissa kvalitativa regler i TrL som avser avsättning i balansräkning och överföring till pensionsstiftelse. Kvalitativa bestämmelser om pensionsmedförande lön, intjänandetid m.m. finns även i de kollektivavtalade förmåns- eller avgiftsbestämda pensionsplaner som en arbetsgivare är ansluten till och tillämpar.

63.3.1 Tryggandeformer

En arbetsgivares pensionsutfästelser till arbetstagare kan enligt 28 kap. 3 § IL tryggas med avdragsrätt vid inkomsttaxeringen på något av följande sätt.

1. betalning av premie för pensionsförsäkring (även betalningar till utländska tjänstepensionsinstitut enligt vissa avtal om tjänstepension omfattas)
2. avsättning i balansräkning i förening med kreditförsäkring eller i förening med kommunal eller statlig borgen eller liknande garanti
3. överföring till pensionsstiftelse enligt TrL
4. överföring till ett utländskt tjänstepensionsinstitut som enligt 39 kap. 13 c § IL likställs med pensionsstiftelse enligt TrL.

Begreppet tryggnad

Med tryggandeformer avses fortsättningsvis endast de former för att säkerställa pensionsutfästelser som medför avdragsrätt.

En arbetsgivare kan fritt välja tryggandeform för de anställda och också kombinera olika tryggandeformer för en och samma anställd om inte pensionsutfästelsen, t.ex. den av företaget tillämpade pensionsplanen, föreskriver något annat.

För en arbetsgivare som inte har tecknat kollektivavtalad pensionsplan finns inte något krav i TrL på tryggnad av pensions-

utfästelser. Således kan en arbetsgivare utfästa pension till sina anställda utan att trygga eller säkerställa pensionsutfästelserna.

Vanligen säkerställer dock arbetsgivaren sina pensionsutfästelser i någon tryggandeform enligt 28 kap. 3 § IL eller genom köp av kapitalförsäkring, som pantsätts som säkerhet för pensionslöftet. Om pensionsutfästelsen säkerställs på annat sätt än enligt 28 kap. 3 § IL, t.ex. genom köp av en kapitalförsäkring, är premien för kapitalförsäkringen inte avdragsgill vid inkomsttaxeringen.

63.3.1.1 Tjänstepensionsförsäkring

Med tjänstepensionsförsäkring avses en pensionsförsäkring som har samband med tjänst och som den försäkrades arbetsgivare åtagit sig att betala samtliga premier för. Arbetsgivaren eller den anställde kan äga försäkringen (58 kap. 7 och 9 §§ IL). Samtliga pensionsförmåner kan tryggas genom tjänstepensionsförsäkring.

Fondförsäkring/ depåförsäkring

En tjänstepensionsförsäkring kan vara en traditionell försäkring/s.k. depåförsäkring eller en fondförsäkring (unit-linked). I en traditionell pensionsförsäkring garanterar försäkringsgivaren normalt pensionsbelopp i förväg och det är försäkringsgivaren som bestämmer hur försäkringskapitalet ska placeras. I en fondförsäkring garanterar försäkringsgivaren normalt inga belopp. För en fondförsäkring gäller att försäkringstagaren själv eller förmånstagaren (den anställde) bestämmer hur försäkringskapitalet ska placeras och står därigenom normalt också risken för försäkringskapitalets utveckling; detsamma gäller vanligtvis också för en depåförsäkring. I en fondförsäkring kan kapitalet placeras enbart i investeringsfonder, medan placeringsmöjligheterna i en depåförsäkring är något vidare och omfattar även enskilda aktier och vissa andra värdepapper. Har arbetsgivaren inte lämnat någon annan pensionsutfästelse till den anställde än en avgiftsbaserad utfästelse där tryggande sker i en fond- eller depåförsäkring, garanterar inte heller arbetsgivaren något bestämt utfallande pensionsbelopp.

Senaste dag för inbetalning av försäkringspremie

Frågan om senaste dag för betalning av pensionsförsäkringspremie för att avdrag ska medges för ett visst beskattningsår har varit föremål för prövning hos Högsta förvaltningsdomstolen i ett antal domar (RÅ 1969 Fi 794, RÅ 1974 A 117, RÅ 1977 ref. 41 (=1977 1:14), RÅ 1980 1:4). Rättsfallen avsåg individuella engångsbetalda tjänstepensionsförsäkringar och frågan som prövades var om och i så fall under vilka förut-

sättningar avdrag för premie som betalades efter utgången av beskattningsåret kunde medges redan för beskattningsåret. Utgången i dessa rättsfall innebar att avdrag skulle medges för beskattningsåret för engångspremie om:

- bindande pensionsutfästelse lämnats av arbetsgivaren och mottagits av arbetstagaren under räkenskapsåret.
- ansökan om försäkring kommit in till försäkringsbolaget och försäkringspremien erlagts senast vid ordinarie deklarationstidpunkt under året efter räkenskapsåret, eller vid anstånd senast anståndsdagen.

I RÅ 2007 not. 98, ett överklagat förhandsbesked, var frågan om avdrag kunde medges för en avsättning för ITP-avgifter på semesterlöneskuld. Högsta förvaltningsdomstolen gjorde bedömningen att avdrag inte kunde medges. Domstolen anförde att en förutsättning för att avdrag skulle medges var att tryggnad sker på något av de sätt som framgår av 28 kap. 3 § IL, t.ex. genom betalning av premie för pensionsförsäkring. Bolagets avsättning grundande inte i sig någon rätt till avdrag.

I HFD 2011 not. 42, ett överklagat förhandsbesked, har Högsta förvaltningsdomstolen på nytt prövat frågan om senaste dag för betalning av pensionsförsäkringspremie för att avdrag ska medges under beskattningsåret. Frågorna som ställts i ansökan gäller premier för tjänstepensionsförsäkringar till följd av ingångna kollektivavtal, i detta fall ITP 1, ITP 2, ITPK, s.k. alternativ ITP samt Avtalspension SAF-LO.

När det gäller avtalspension SAF-LO görs preliminära premiebetalningar till Fora under beskattningsåret (kalenderår) baserat på en uppskattning av lönesummorna under året. Efter beskattningsårets utgång görs en avstämning och den slutliga årspremien med utgångspunkt i faktiskt utbetald lön under året fastställs. Differensen debiteras eller krediteras arbetsgivaren. Frågan gällde dels om det är den slutliga premien eller de under beskattningsåret preliminärt inbetalda premierna som ska dras av, dels om svaret påverkas av om de preliminära premierna är högre eller lägre än den slutliga premien (fråga 1). Pensionspremier avseende övriga pensionsutfästelser faktureras av Collectum och AMF Pension. Fakturan från Collectum avseende pension som intjänats i december är daterad i december men betalningsdatum infaller i januari. Fakturan bokförs som leverantörsskuld till Collectum. Frågan gällde om bolaget ska göra avdrag för den skuldförda

decemberpremien om fakturan betalas i januari (fråga 2). Beträffande AMF ska decemberfakturan betalas i december men avser pension som intjänas i januari under nästföljande beskattningsår. Frågan var om fakturan ska dras av för det beskattningsår som den betalas (fråga 3). Skatterättsnämnden har gjort bedömningen beträffande samtliga frågor att arbetsgivaren ska dra av betalning av premier för pensionsförsäkringar som baseras på löner som betalats under beskattningsåret under förutsättning att betalningarna avser pensioner som är intjänade under beskattningsåret och att premierna betalats senast när arbetsgivaren ska ha lämnat sin inkomstdeklaration för beskattningsåret ifråga. Högsta förvaltningsdomstolen har ändrat förhandsbeskedet såvitt gäller fråga 2 på så sätt att arbetsgivaren ska dra av premier för pensionsförsäkringar som avser pensioner som är intjänade under 2009 oavsett om lönen har betalats ut under det året. Pensionerna anses intjänade genom arbete som utförts under 2009. I övriga delar har Högsta förvaltningsdomstolen fastställt Skatterättsnämndens förhandsbesked.

Med anledning av domen har Skatteverket lämnat ett ställningstagande 2011-05-30, dnr 131 400888-11/111. Ställningstagandet ersätter Skatteverkets tidigare ställningstaganden, dnr 131 409594-08/111 och dnr 131 409602-08/111 och den del i skrivelsen dnr 354-00/540 som avser avdrag för pensionskostnader. Enligt Skatteverkets bedömning får Högsta förvaltningsdomstolen numera anses ha klargjort att pensionsförsäkringspremier som avser trygghet av pensioner som är intjänade genom arbete före utgången av beskattningsåret ska dras av under detta beskattningsår under förutsättning att premierna betalats senast när arbetsgivaren ska ha lämnat sin inkomstdeklaration. Detta gäller även terminsbetalda pensionsförsäkringar och oavsett om pensionsutfästelsen är avgifts- eller förmånsbaserad och om den lön som pensionsförsäkringspremierna hänför sig till har betalats under beskattningsåret eller inte.

**Utländsk
försäkring
– pensions-
försäkring**

En utländsk försäkring är en pensionsförsäkring om den uppfyller de kvalitativa villkoren i 58 kap. 4, 6 och 8–16 b §§ IL (58 kap. 2 § IL). Som förutsättning gäller att försäkringen har meddelats i en försäkringsrörelse som bedrivs från ett fast driftställe i en annan stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES) än Sverige.

För klassificering av utländska fondförsäkringar som meddelats i ett annat EES-land än Sverige och som är anknutna till

externt förvaltade fonder, se avsnitt 14.2.8 och Skatteverkets ställningstagande 2011-08-11, dnr 131 480223-11/111. För klassificering av utländska fondförsäkringar som meddelats i ett annat EES-land än Sverige och som vid tecknandet inte enbart är anknutna till externa fonder, samt depåförsäkringar, se avsnitt 14.2.8 och Skatteverkets ställningstagande 2011-08-11, dnr 131 480225-11/111.

**Utländsk försäkring ...
anses om pensions-
försäkring**

Av 58 kap. 5 § IL framgår att en utländsk försäkring som inte uppfyller de kvalitativa villkoren ovan ändå, under vissa villkor, ska *anses* som en pensionsförsäkring. För det fall arbetsgivare betalat premier för försäkringen gäller detta bl.a. under förutsättning att försäkringen tecknats under den försäkrades (den anställdes) bosättning eller förvärvsarbete utomlands. Se vidare avsnitt 14.2.14.

För en utländsk försäkring som uppfyller villkoren i 58 kap. 5 § IL och där en del av försäkringspremien finansieras av arbetstagaren genom s.k. bruttolöneavdrag, se Skatteverkets ställningstagande 2007-06-21, dnr 131 287635-07/111. En utländsk försäkring som inte uppfyller villkoren i 58 kap. 5 § IL kan i vissa fall efter dispens av Skatteverket anses som en pensionsförsäkring (58 kap. 5 § tredje stycket IL).

**... pensionsordning
i Danmark**

Ett särskilt avtal har ingåtts mellan Sverige och Danmark som bl.a. innehåller bestämmelser om rätt till avdrag för inbetalningar till en pensionsordning i det andra landet. Avtalet finns som bilaga 4 till det nordiska dubbelbeskattningsavtalet (SFS 1996:1512). Avtalet innebär att inbetalningar som görs till en dansk pensionsordning, under vissa förutsättningar som anges i avtalet, ska dras av i Sverige, oberoende av hur den aktuella pensionsordningen bedöms enligt svensk intern skatterätt i övrigt. Detta gäller även inbetalningar som en arbetsgivare gör till pensionsordningen. Av avtalet (bilaga 4) framgår närmare under vilka förutsättningar som avdrag kan medges. Se också avsnitt 4.6.5.

Enligt artikel 2 i avtalet är inbetalningen till pensionsordningen endast avdragsgill inom de beloppsgränser som gäller för inbetalningar till en pensionsordning enligt lagstiftningen i båda avtalsslutande staterna. Detta innebär att avdraget begränsas till den lägsta beloppsgräns som gäller för betalningar enligt lagstiftningen i någon av staterna.

**Utländskt tjänste-
pensionsinstitut**

Begreppet utländskt tjänstepensionsinstitut definieras i 39 kap. 13 a § IL. Med utländskt tjänstepensionsinstitut avses ett institut som hör hemma i en utländsk stat inom Europeiska

ekonomiska samarbetsområdet (EES) och som omfattas av Europaparlamentets och rådets direktiv 2003/41/EG av den 3 juni 2003 om verksamhet i och tillsyn över tjänstepensionsinstitut.

Tryggande av pensionsutfästelser genom betalning till ett utländskt tjänstepensionsinstitut är avdragsgillt om avtalet om tjänstepension är jämförbart med pensionsförsäkring (ingår i p. 1 ovan). Enligt 28 kap. 2 § andra stycket IL ska betalning enligt ett sådant avtal om tjänstepension behandlas som betalning av premie för pensionsförsäkring. Betalningen omfattas därmed av avdragsrätt för sådana premier. Detta gäller endast under förutsättning att avtalet uppfyller de villkor som anges i 58 kap. 1 a § IL.

I prop. 2005/06:22 anges bl.a. följande när det gäller vilka avtal om tjänstepension som kan anses jämförbara med försäkring (s. 53).

”När det gäller att avgöra vilka avtal som kan anses jämförbara med försäkring kan ledning sökas i reglerna i försäkringsrörelselagstiftningen och försäkringsrätten. En allmän utgångspunkt för bedömningen bör vara om avtalet om tjänstepension varit en försäkring, om avtalet hade ingåtts med en svensk försäkringsgivare, så bör också tjänstepensionsavtalet anses jämförbar med en försäkring. Oftast bör också ett tjänstepensionsavtal anses jämförbart med en försäkring, om avtalet anses vara en försäkring enligt lagstiftningen i institutets hemland.”

63.3.1.2 Avsättning i balansräkningen

Med avsättning i balansräkningen avses enligt 28 kap. 4 § IL en särskild redovisning av pensionsutfästelse enligt TrL under rubriken Avsatt till pensioner eller i en delpost under rubriken Avsättningar för pensioner och liknande förpliktelser.

Möjligheten att trygga pensionsutfästelse i balansräkningen på konto Avsatt till pensioner tillkom genom TrL som trädde i kraft den 1 mars 1968 och tillämpades första gången vid 1969 års taxering. Alla arbetsgivare oavsett företagsform får enligt 5 § första stycket TrL i balansräkningen skuldföra pensionsutfästelser enligt allmän pensionsplan som den definieras i TrL. I 5 § andra stycket TrL anges därutöver att aktiebolag, ömsesidiga försäkringsbolag, ekonomiska föreningar och sparbanker får skuldföra även upplupen del av pensionsutfästelser

som inte omfattas av allmän pensionsplan (jfr RÅ 2001 not. 166). För arbetstagare med bestämmande inflytande och sådan arbetstagares efterlevande, får skuldföring under den tid inflytandet består endast ske för pensionsutfästelser enligt allmän pensionsplan. Vid bedömning av bestämmande inflytande gäller TrL:s regler (se avsnitt 63.2 Uttryck och termer).

En arbetsgivare som omfattas av någon av årsredovisningslagarna och redovisar pensionsåtagande i balansräkningen ska i stället för att redovisa skuld på konto "Avsatt till pensioner" redovisa motsvarande belopp som delpost under rubriken "Avsättningar till pensioner och liknande förpliktelser" (8 a § TrL). Vad som sägs i 5 § andra stycket samt 7 och 8 §§ TrL om posten Avsatt till pensioner gäller även beträffande en sådan delpost.

Högsta förvaltningsdomstolen har i RÅ 2004 ref. 133 uttalat att reglerna är dispositiva. Arbetsgivare kan således välja att redovisa pensionsskulder under rubriken Avsatt till pensioner enligt TrL, eller, om någon av årsredovisningslagarna tillämpas, som delpost under huvudrubriken Avsättningar för pensioner och liknande förpliktelser, eller att redovisa skulder alternativt avsättningar under annan rubrik än de som framgår av TrL. För skattemässigt avdrag krävs dock en redovisning enligt TrL.

I RÅ 2004 not. 136 har Högsta förvaltningsdomstolen förklarat, att pensionsutfästelse till en person med bestämmande inflytande, som inte omfattas av allmän pensionsplan, inte kan skuldföras på sätt som avses i TrL.

För att avdrag för avsättning i balansräkningen ska kunna medges krävs, förutom att redovisningen skett enligt TrL, även att en kreditförsäkring erhållits av PRI Pensionsgaranti – se kantrubrikerna "Kreditförsäkring" och "PRI-modellen" nedan – eller att avsättningen är förenad med kommunal eller statlig borgen eller liknande garanti.

Ökning av konto

Avdrag för avsättning i balansräkningen medges i takt med att pensionen tjänas in. Avdrag medges enligt 28 kap. 14 § andra stycket IL högst med belopp som motsvarar ökningen av pensionsreserven för avdragsgilla pensionsutfästelser från det föregående beskattningsårets utgång till beskattningsårets utgång. När det gäller ITP motsvarar den skuld som finns på kontot kapitalvärdet av intjänade pensionsrätter samt i vissa fall

särskilda värdesäkringsmedel. Beräkningen görs av PRI Pensionsgaranti.

Pensionsskulden beräknas efter försäkringstekniska grunder fastställda av Finansinspektionen (3 § TrL).

Kreditförsäkring

Allmänna pensionsplaner enligt TrL kräver att pensionsutfästelserna ska tryggas. Avsättning i balansräkning enligt TrL kräver kreditförsäkring eller annan likvärdig anordning (4 § TrL). Enda försäkringsbolag som för närvarande ger kreditförsäkring av pensionsutfästelser är PRI Pensionsgaranti. Bolaget har som huvuduppgift att kreditförsäkra pensionskulder för kontoförda ålderspensioner enligt ITP-planen. Premien för kreditförsäkringen 2011 är 0,3 % av pensionsskulden vid årets ingång exklusive avgifter till PRI Pensionsgaranti (se nedan). För pensionsskuld som täcks av tillgångar i pensionsstiftelse är premien reducerad till 0,1 %. Kreditförsäkringsavgiften är en avdragsgill kostnad vid inkomsttaxeringen. Kreditförsäkring beviljas i regel endast juridiska personer. Aktiebolag, handels- och kommanditbolag samt ekonomiska föreningar är i praktiken de enda som kan kreditförsäkra en pensionsskuld. Med kreditförsäkring jämföras i skatterätten de fall där staten eller kommunen har ställt borgen eller liknande garanti för kontoförda pensionskostnader i samband med bolagisering av statlig eller kommunal verksamhet.

PRI-modellen

För ITP 2 gäller att arbetsgivaren kan välja att tillämpa den s.k. PRI-modellen för att trygga vissa pensionsförmåner i stället för att betala in pensionsavgift till Alecta. PRI Pensionsgaranti beräknar och registrerar de anställdas pensionsförmåner och beräknar också arbetsgivarens pensionsskuld. När den anställda uppnår pensionsåldern börjar pensionen betalas ut. Betalningen görs av PRI Pensionsgaranti för arbetsgivarens räkning. Pension som betalas ut faktureras sedan arbetsgivaren eftersom det är arbetsgivaren som ska stå för pensionskostnaden. Pensionen utgör en avdragsgill personalkostnad för arbetsgivaren. Tekniska avgifter samt administrations- och driftkostnadsavgifter som debiteras arbetsgivaren av PRI Pensionsgaranti utgör, enligt Skatteverkets uppfattning, inte pensionskostnader.

Fr.o.m. den 1 januari 2010 har Försäkringsbolaget Pensionsgaranti, ömsesidigt, och PRI Pensionstjänst AB, gått samman. I samband med detta har firmanamnet ändrats till Försäkringsbolaget PRI Pensionsgaranti, ömsesidigt (PRI Pensionsgaranti).

63.3.1.3 Överföring till pensionsstiftelse

En pensionsstiftelse utgör ett alternativ till trygghande av pensionsutfästelse enligt någon av de övriga tre trygghandeformerna i 28 kap. 3 § IL. Alla arbetsgivare, oavsett företagsform, har rätt att bilda pensionsstiftelse. Utfästelse om pension får dock göras endast till arbetstagare. Det innebär att enskilda näringsidkare inte får göra utfästelser enligt TrL till sig själva (9 a § andra stycket TrL).

I RÅ 1985 1:33 prövades frågan huruvida en pensionsutfästelse som endast anger ett kapitalvärde av pensionsrätten står i överensstämmelse med TrL. Omständigheterna i rättsfallet var följande. Ett aktiebolag utfäste till sina anställda pension som vid utbetalningstillfället skulle ha ett bestämt värde om 300 000 kr. Utbetalningarna skulle enligt utfästelserna fördelas på sätt som uppfyllde skattelagstiftningens krav på pensionsförsäkring. Underdomstolarna fann att det till följd av utfästelsernas konstruktion inte var möjligt att med tillämpning av försäkringstekniska grunder beräkna kapitalvärdet av den pension som arbetstagaren intjänat vid bokslutstillfället, varför utfästelsen ansågs strida mot TrL. Högsta förvaltningsdomstolen ansåg emellertid att utfästelsen stod i överensstämmelse med TrL.

I RÅ 2006 ref. 39, ett överklagat förhandsbesked, gjorde Högsta förvaltningsdomstolen bedömningen att en stiftelse vars förmögenhetsvärde ska ligga till grund för beräkningen av pensionsutbetalningar enligt arbetsgivarens utfästelse inte var att anse som pensionsstiftelse enligt TrL. Högsta förvaltningsdomstolen motiverade sitt beslut enligt följande.

”Den föreliggande utfästelsen innebär att pensionsutbetalningarna från bolaget skall ske under en tioårsperiod. För varje år beräknas det som skall betalas ut som en andel – bestämd efter antalet kvarstående utbetalningsår – av stiftelseförmögenheten vid ingången av året och med viss justering såvitt avser det sista utbetalningsåret. Utbetalningarna upphör när bolaget inte längre kan få gottgörelse från stiftelsen, dvs. när stiftelseförmögenheten förbrukats.

Konstruktionen innebär att pensionsutbetalningarna helt knyts till utvecklingen av stiftelsens förmögenhet och därmed inte ger det skydd som lagen avser. Enligt Regeringsrättens mening får fråga anses vara om ett sådant förbehåll som är utan verkan enligt 1 § andra

stycket tryggandelagen. Utan förbehållet är utfästelsen innehållslös. Av 9 § följer därmed att stiftelsen inte är en pensionsstiftelse enligt tryggandelagen.”

Bestämmelserna i TrL tar alltså sikte på förmånsbestämda utfästelser. För att avgiftsbestämda utfästelser ska kunna tryggas i en pensionsstiftelse krävs att arbetsgivaren på något sätt garanterar viss avkastning på pensionskapitalet eller garanterar ett kapital motsvarande gjorda inbetalningar.

En utförligare redogörelse för de civilrättsliga reglerna i TrL för en pensionsstiftelse finns i avsnitt 63.9.

Överföring av medel

För varje år den anställda tjänar in en del av sina pensionsförmåner ökar arbetsgivarens pensionsreserv med motsvarande belopp. Arbetsgivaren har rätt men ingen skyldighet (dock kan sådan skyldighet uppkomma på grund av tillämpad pensionsplan) att under beskattningsåret göra avsättningar till stiftelsen och i räkenskaperna kostnadsföra den upplupna delen av den kapitaliserade pensionsskuld som tjänats in.

Stiftelsetryggande ska ske genom överföring av reella tillgångar, exempelvis kontanter, aktier, obligationer, fastighet eller dylikt. Överföring av reverser eller liknande fordringar på arbetsgivaren är inte tillåten (11 § TrL).

I RÅ 1977 ref. 61 har Högsta förvaltningsdomstolen medgett ett bolag avdrag för personalkostnad avseende överföring av medel till en pensionsstiftelse, trots att stiftelsen inte var bildad vid beskattningsårets utgång. Stiftelsen bildades dock och medlen överfördes före bolagets ordinarie deklarationsdag.

PRI-stiftelse

Pensionsutfästelser i ITP-planen administreras normalt genom PRI-systemet (se avsnitt 63.3.3). Numera är det vanligt att även företag anslutna till PRI-systemet tryggar sina PRI-skulder, helt eller delvis, genom överföring till pensionsstiftelse med bibehållen kreditförsäkring. Härigenom erhåller företaget rabatt på kreditförsäkringsavgiften.

Sista dag för inbetalning till stiftelse

För att avdrag för avsättning till pensionsstiftelse ska medges för visst beskattningsår, ska medlen ha överlämnats till stiftelsen senast den dag då arbetsgivarens inkomstdeklaration för beskattningsåret ska ha avlämnats (RÅ 1977 ref. 61) eller vid anstånd senast på anståndsdagen.

63.3.1.4 Överföring till utländskt tjänstepensionsinstitut

Överföring kan göras till ett utländskt tjänstepensionsinstitut (jämför kantrubrik 'Utländskt tjänstepensionsinstitut' ovan)

som ingått avtal om tjänstepension med villkor som innebär att institutet kan likställas med en pensionsstiftelse enligt TrL.

Av prop. 2005/06:22 s. 53 framgår att utgångspunkten för bedömningen av vilka tjänstepensionsinstitut som kan likställas med pensionsstiftelse bör vara att tjänstepensionsavtalet reglerar de centrala förmögenhetsrättsliga frågorna på motsvarande sätt som TrL. De regler i TrL som är av mer associationsrättslig natur är i detta sammanhang av underordnad betydelse. I förarbetena nämns också ett antal frågor som i avtalet bör regleras på samma sätt som i TrL för att det utländska pensionsinstitutet ska kunna likställas med en svensk pensionsstiftelse. Bl.a. ska institutets ändamål uteslutande vara att trygga utfästelse om pension till arbetstagare eller arbetstagares efterlevande. Institutet får inte utfästa pension eller betala ut pension under andra villkor än vad som följer av TrL. Arbetsgivaren ska kunna få ersättning från institutet för pensioner som betalats och andra utgifter i samband med anställdas pensionering. Även en eventuell avveckling av institutet bör vara reglerad på samma sätt som avveckling av pensionsstiftelse enligt TrL. Enligt 28 kap. 12 a § IL ska bestämmelserna i 28 kap. 13 § (begränsningsregler vid överföring till pensionsstiftelse), 17 § (byte av tryggandeform), 21 § (ersättning från en pensionsstiftelse) och 23 och 24 §§ (beräkning och återföring till beskattning av disponibla pensionsbelopp) IL även tillämpas i fråga om överföringar till sådana tjänstepensionsinstitut som kan likställas med pensionsstiftelse. I 28 kap. 12 b § IL finns en avskattningsregel. Regeln innebär att tjänstepensionsinstitutets behållning som är hänförlig till tjänstepensionsavtalet ska tas upp till beskattning hos arbetsgivaren om avtalet ändras så att det utländska institutet inte längre kan likställas med en svensk pensionsstiftelse. Detta gäller dock inte om institutet tryggar upplupen del av pensionsutfästelsen genom köp av pensionsförsäkring enligt reglerna i 25 § TrL.

63.3.2 Beräkning av avdragsutrymme

63.3.2.1 Huvudregeln

Enligt 28 kap. 5 § IL ska tryggnad av pensionsutfästelser som avses i 28 kap. 3 § IL dras av som kostnad. Avdraget får dock inte för någon arbetstagare överstiga 35 % av lönen och inte heller 10 prisbasbelopp.

För att erhålla avdrag krävs ett anställningsförhållande under beskattningsåret. Detta framgår inte direkt av lagtexten men

inbegrips enligt Skatteverket i ordet arbetstagare i 28 kap. 3 § IL. Även ett uttalande i prop. 1998/99:16 s. 15–16 antyder att de gällande avdragsreglerna förutsätter ett anställningsförhållande under beskattningsåret. Propositionen handlar om avdragsregler vid byte av trygghandform men uttalandet berör de grundläggande avdragsreglernas koppling till ett anställningsförhållande och lön (se även RÅ 2001 not. 164).

Beloppsbegränsningen enligt huvudregeln gäller den faktiska pensionskostnaden för varje anställd. Eventuellt outnyttjat avdragsutrymme för en anställd får inte användas för ett avdrag överstigande beloppsbegränsningen för en annan anställd. Avdraget, som är en kostnadsschablon, innefattar kostnader för samtliga pensionsutfästelser som arbetsgivaren lämnat till den anställda. Begränsningen omfattar därmed även kostnaden för en premiefrielseförsäkring eftersom denna hänförs till samma slags försäkring som huvudförsäkringen (58 kap. 3 § IL).

Lön

Arbetsgivaren får fritt välja att använda lönen under företagets beskattningsår eller lönen under det föregående beskattningsåret som grund för avdraget, oavsett beskattningsårets längd. Högsta pensionsmedförande lön utgör ca 30 prisbasbelopp för en anställd (eftersom avdraget begränsas till 10 prisbasbelopp).

Med *lön* avses all pensionsgrundande ersättning enligt pensionsavtal. I lön ingår alla löneförmåner, som omfattas av det pensionsavtal som upprättats mellan arbetsgivare och arbetstagare. Utgångspunkten är lönen som betalas ut och andra förmåner. Detta innebär bl.a. att även en bilförmån får räknas in i lönen om den är pensionsgrundande enligt pensionsavtalet. Också ersättningar vid tjänstledighet som enligt pensionsavtalet medför rätt till pension får medräknas. I begreppet tjänstledighet ingår i många pensionsplaner sådana ledigheter som semester, studier, föräldraledighet, sjukdom och utlandstjänstgöring m.m. Sjuklön från arbetsgivare räknas inte med i begreppet lön om pensionsförmånen under sjukdomstiden grundas på den fasta lönen. Sjukpenning eller annan ersättning som betalas ut av Försäkringskassan i samband med någon ledighet enligt ovan utgör inte pensionsgrundande lön från arbetsgivaren.

I prop. 1997/98:146 har inte behandlats vilken avtalad lön som ska gälla när den anställda har haft olika lön under beskattningsåret t.ex. på grund av byte av anställning eller annan liknande omständighet. Enligt Skatteverkets uppfattning bör den avtalade pensionsgrundande aktuella lönen i varje anställning

användas vid beräkning av pensionskostnader hos varje arbetsgivare.

Huvudregeln innebär att en arbetsgivare inom ramen för ingånget kollektivavtal kan komplettera den anställdes pensionsskydd genom ytterligare pensionsutfästelse med avdragsrätt inom avdragsutrymmet.

Prisbasbelopp

Med prisbasbelopp avses prisbasbeloppet enligt 2 kap. 6 och 7 §§ socialförsäkringsbalken (t.o.m. 2010, 1 kap. 6 § första och andra styckena AFL). Prisbasbeloppet för 2011 är 42 800 kr. Vid beräkning av bl.a. familjeskydd från ITPK används det förhöjda prisbasbeloppet som för 2011 uppgår till 43 700 kr (2 kap. 8 § socialförsäkringsbalken; t.o.m. 2010 1 kap. 6 § tredje stycket AFL). Det förhöjda prisbasbeloppet påverkar också beräkningen av pensionspoäng i det allmänna pensionsförsäkringssystemet.

Bruttolöneavdrag

Vid en löneförhandling på lokal eller central avtalsnivå eller direkt mellan arbetsgivare och anställd förekommer att ett avtal träffas om en sänkt kontantlön, s.k. bruttolöneavstående, i utbyte mot annan förmån, exempelvis tjänstepension. I den mån den anställda, genom ett sådant avtal med arbetsgivaren, avstår från lön eller andra intjänade ersättningar för att vid en senare tidpunkt få motsvarande ersättningar i annan form beskattas den anställda först vid denna senare tidpunkt (RÅ 2002 ref. 83 (kompetenskonto), RÅ 2000 ref. 4 (tjänstepensionsförmån) samt RÅ 2006 ref. 60 (personaloptioner)).

Enligt 10 kap. 8 § IL ska inkomster tas upp som intäkt det beskattningsår inkomsterna kan disponeras eller på något annat sätt kommer den skattskyldige till del. Detta innebär vid omförhandlingar av löneförmåner att omförhandlingen måste ske innan den omförhandlade delen av löneförmånerna blivit disponibel för att den nya fördelningen av löneförmånerna ska få läggas till grund för beskattningen (se även under kantribriken Bonus nedan). Vanligen fastställs löneavstående genom avtal på central eller lokal nivå, men det finns inga hinder för företag att införa sådana bestämmelser i företagets standardanställningsavtal.

Sker ett bruttolöneavstående kan den tidigare lönen inte längre ligga till grund för beräkning av arbetsgivarens avdragsutrymme för tryggnad av tjänstepension om inte den förmån lönen växlats till är pensionsgrundande enligt pensionsavtalet, även om arbetsgivaren och i förekommande fall den valda försäkringsgivaren godtar ett sådant förfarande. Det före-

kommer att arbetsgivare till försäkringsgivaren anmäler bruttolönen före det s.k. bruttolöneavdraget som ett löneunderlag för beräkning av pensionsförmån och premier, trots att en del av den kontanta lönen växlats till någon annan form av löneförmån. Arbetsgivaren betalar sedan premier på grundval av denna anmälda lön även om den förmån, mot vilken en del av lönen bytts ut, inte ingår i den pensionsmedförande lönen enligt tillämpat pensionsavtal. I ett sådant fall kan inte avdrag medges för hela tryggnadskostnaden även om kostnaden är lägre än takbeloppet enligt huvud- eller kompletteringsregeln.

Så kan till exempel vara fallet vid löneväxling mot tjänstepension vid anslutning till ITP-planen. Förmån av tjänstepension ingår inte i pensionsmedförande lön enligt ITP-avtalet. RÅ 2006 not. 200, ett överklagat förhandsbesked, gäller just ett fall av sådan löneväxling. Enligt Skatterättsnämnden innebär ITP-planen att endast den del av ersättningen som motsvarar den överenskomna lönen efter löneväxling ska beaktas vid beräkningen av den pensionsmedförande lönen. Avdrag för tryggnadskostnaden får därmed inte beräknas på den del av inbetalningen till försäkringsgivaren som överstiger detta belopp. Av motiveringen framgår följande.

”ITP-planen innebär att vid beräkningen av den pensionsmedförande lönen skall enbart den del av ersättningen från X AB som motsvarar den överenskomna lönen efter löneväxling anses ingå i den aktuella fasta lönen. I planens uppräknings av förmåner ingår inte ersättningar i form av betalning av premie för pensionsförsäkring. Underlaget för pensionsgrundande ersättning enligt avtalet skall därför utgöras av den anställdes lön efter löneväxling. X AB kan därför inte beräkna pensionsavdraget på den del av inbetalningen till Alecia som överstiger detta belopp.”

Högsta förvaltningsdomstolen instämde i Skatterättsnämndens bedömning och fastställde förhandsbeskedet.

Lönebegreppet i ITP 2 är dock numera ändrat. I en ny tillkommen punkt 3.1.1 i avtalet anges följande.

”Arbetsgivaren har rätt att även låta sådan lön som är pensionsmedförande enligt övriga bestämmelser i p. 3 men som tjänstemannen avstått från för erhållande av annan förmån ingå i den pensionsmedförande lönen. Detsamma gäller när överenskommelse träffats om delpensionslösningen.”

Bonus

Även när det gäller anställningsförmåner i form av bonus m.m. avtalar arbetsgivare och anställd om när förmånen ska vara tillgänglig för lyftning och i vilken form denna ska utgå, exempelvis som kontant lön eller som tjänstepension eller någon annan förmån. Således uppkommer också här frågor om kontantprincipens tillämpning och om tidpunkten för avtalets giltighet skatterettsligt. Högsta förvaltningsdomstolen har i RÅ 2000 ref. 4 gjort samma bedömning som Skatterättsnämnden som ansett att bonus för en anställd är tillgänglig för lyftning under beskattningsåret efter intjänandeåret först när bonusen är fastställd till sitt belopp och den av arbetsgivaren meddelade utbetalningstiden infaller.

63.3.2.2 Kompletteringsregeln

Kompletteringsregeln i 28 kap. 7–12 §§ IL gör det möjligt att med avdragsrätt trygga pensionsutfästelse utöver de beloppsbegränsningar som gäller enligt huvudregeln. Kompletteringsregeln får endast tillämpas om tryggandet föranleds av

- ändring av pensionsavtal eller nytt pensionsavtal vid förtida avgång från anställning eller
- otillräckligt tryggade pensionsutfästelser (s.k. köpa-ikapp-fall).

Med uttrycket otillräckligt tryggade avses fall där pensionsskyddet tidigare varit bristfälligt/tryggandet varit otillräckligt i förhållande till pensionsavtalet (prop. 1997/98:146 s. 67 och 77).

Högsta förvaltningsdomstolen har i ett förhandsbesked (HFD 2011 not. 58) prövat innebörden av uttrycket 'otillräckligt tryggade' enligt andra strecksatsen ovan. Pensionsutfästelserna hade sin grund i ett ingånget kollektivavtal och arbetsgivaren tryggade utfästelserna genom att löpande (månadsvis) betala premier för pensionsförsäkringar i enlighet med pensionsavtalet och i den takt intjänandet skedde. Premierna för vissa anställda översteg huvudregelns avdragsbegränsningar och frågan var om arbetsgivaren kunde tillämpa kompletteringsregeln i de fall då det beloppsmässiga utrymmet för avdrag enligt huvudregeln inte var tillräckligt. Högsta förvaltningsdomstolen konstaterade att arbetsgivaren tryggade sina utfästelser fullt ut i enlighet med pensionsavtalet och att det förhållandet att tryggandet skedde månadsvis i efterskott inte innebar att det var otillräckligt tryggt i den mening som avses i kompletteringsregeln. Kompletteringsregeln kunde alltså inte användas.

Något hinder finns inte för att tillämpa kompletteringsregeln under flera år om arbetsgivaren inte helt kan köpa i kapp givna pensionslöften samma år. I dessa fall sker en ny avdragsberäkning varje år.

Enligt 28 kap. 7 § IL ska hela trygghandkostnaden för avtalad pension dras av om inte några begränsningar följer av 28 kap. 8–12 §§ IL. Dessa begränsningar gäller endast ålderspension, vilket innebär att kostnaden för att trygga en skälig efterlevandepension inte omfattas av begränsningarna (se avsnitt 63.3.7).

Begreppen lön, anställning, prisbasbelopp och faktisk pensionskostnad är desamma som vid tillämpning av huvudregeln. Dock påverkas inte den pensionsgrundande lön som ska ligga till grund för beräkning av avdragsutrymmet enligt kompletteringsregeln av beskattningsårets längd.

Kostnaden för tryggnad av ålderspension får vid 2012 års taxering inte överstiga ett belopp som svarar mot arbetsgivarens kostnad för att trygga ålderspension motsvarande förmånsnivåer enligt följande tabell.

Ålderspension i % av lön

Lön i kr	mellan 55 och 65 års ålder	fr.o.m. 65 års ålder
–321 000	80	20
321 001–856 000	70	70
856 001–1 284 000	40	40

Lagtextens utformning innebär att utrymmesberäkningen för pension fr.o.m. 65 års ålder utgår från en livsvarig pension från den avtalade tidpunkten, även om löftet avser en temporär pension. En utrymmesberäkning för pensionslöfte före 65 års ålder utgår dock från den tid som faktiskt avtalats. Någon ”rullning” av pensionsförmåner, t.ex. genom att flytta utbetalningstid för försäkringar mellan intervallen före och efter 65 år för att skapa ytterligare avdragsutrymme, är inte tillåten. Eventuellt outnyttjat utrymme i ett åldersintervall får alltså inte användas för att ”övertrygga” pension i ett annat åldersintervall.

ITP-K egenpension i ITP-planen och motsvarande i andra pensionsplaner bör få hänföras till den livsvariga pensionsförmånen från 65 års ålder. Slutbetalning inom ITP-planen ska ingå i de beloppsbegränsningar som finns i kompletteringsregeln.

**Intjänandetid
och intjänande-
tidsfaktor**

Vid bl.a. utlandstjänstgöring förekommer det att pensionsavtal medger kompensation för bortfall av socialförsäkringsförmåner. Ett pensionsavtal som ger mer än 20 % i första löneintervallet i tabellen ovan avseende den livsvariga pensionen från 65 år medför rätt till avdrag, om den överskjutande pensionen är avsedd att ersätta inkomstgrundad ålderspension som avses i socialförsäkringsbalken (SFS 2010:110).

Avdragsrätt enligt kompletteringsregeln förutsätter full intjänandetid. Med detta menas full intjänandetid enligt pensionsavtalet, dock lägst 30 år, förutsatt att avtalet kräver fortsatt intjänande fram till den avtalade pensionstidpunkten. Om pensionsavtalet anger annan intjänandetid eller saknar bestämmelser om sådan, avses med intjänandetid en sammanlagd tid om minst 30 år fram till den avtalade pensions-tidpunkten. När intjänandetiden beräknas ska såväl tjänstetid i nuvarande anställning som tjänstetid i tidigare anställningar inräknas. Även tjänstetid i utlandet får inräknas.

Som intjänandetid räknas inte tid som enskild näringsidkare eller som delägare i handelsbolag. Om en sådan person ombildar verksamheten till aktiebolag krävs också en intjänandetid om lägst 30 år.

Någon lägsta ålder för intjänande av pension nämns inte i förarbetena till lagstiftningen (prop. 1997/98:146). Enligt ITP 2 börjar t.ex. ålderspension tjänas in fr.o.m. 28 års ålder. För fulla pensionsförmåner krävs intjänande fram till pensions-åldern och under minst 30 år. Enligt ITP 1 sker intjänande av ålderspension genom att arbetsgivaren betalar en avgift till den anställdes ålderspension fr.o.m. den månad tjänstemannen fyller 25 år t.o.m. månaden före den under vilken tjänstemannen fyller 65 år. Överenskommelse kan träffas mellan arbetsgivaren och den anställda om att avgiften kan erläggas under längre tid om anställningen fortsätter efter att tjänstemannen fyllt 65 år.

Begreppen intjänandetid och intjänandetidsfaktor har endast betydelse vid tillämpning av kompletteringsregeln.

Exempel 1

En anställd som omfattas av ITP 2 har varit anställd i företaget sedan 24 års ålder och planerar att gå i pension om 5 år. Under beskattningsåret fyller den anställda 50 år. T.o.m. beskattningsåret har den anställda således arbetat i 26 år men tjänat in pensionsrätt i 22 år (fr.o.m.

28 års ålder). Fram till pensioneringstidpunkten kommer den anställda att ha tjänat in pensionsrätt i 27 år. Eftersom intjänandetid enligt 28 kap. 11 § IL inte får understiga 30 år är intjänandetidsfaktorn för beskattningsåret 22/30.

Exempel 2

En anställd som redan tjänat in sin pensionsrätt i 30 år ska fortsätta att arbeta några år till varigenom den totala intjänandetiden kommer att uppgå till 37 år. Hela pensionsrätten har således inte intjänats t.o.m. beskattningsåret. Intjänandefaktorn är 30/37.

Praktiskt innebär detta att avdragsutrymmet enligt kompletteringsregeln reduceras genom att kapitalvärdet av pensionsförmånen multipliceras med intjänandetidsfaktorn.

Avräkning av tidigare tryggad pension

Enligt 28 kap. 12 § IL ska vid tillämpning av kompletteringsregeln avräkning ske för värdet av ålderspension som tryggats under beskattningsåret eller tidigare. Avräkning förutsätter alltså att pensionsutfästelsen tryggats i någon av de trygghandsformer som anges i 28 kap. 3 § IL (se avsnitt 63.3.1). Avräkning av tidigare trygghand ska ske oavsett om avdragsrätt har förelagat för det tidigare trygghandet och oavsett vilken arbetsgivare den anställda har eller har haft.

Hur avräkning ska ske eller med vilket värde tidigare trygghand ska avräknas, när fråga är om traditionell pensionsförsäkring, framgår inte vare sig av lagtexten eller av förarbetena. Högsta förvaltningsdomstolen har i RÅ 2003 ref. 76 beslutat att allokerad återbäring inte ska avräknas vid beräkning av tillgängligt avdragsutrymme. Med allokerad återbäring avses den av försäkringsgivaren fördelade återbäring, utöver garanterad och tilldelad återbäring, som härrör från försäkringsrörelsens överskott.

Vid avräkning av trygghand av ålderspension genom fondförsäkring ska försäkringen tas upp till sitt fulla värde dvs. till underliggande egendoms (fondandelarna, m.m.) hela noterade värde (prop. 1997/98:146 s. 77). Samma princip för avräkning gäller för en s.k. depåförsäkring.

Har en anställd flera anställningar hos olika arbetsgivare under samma beskattningsår, ska avräkning ske av vad samtliga arbetsgivare trygghar vid tillämpningen av kompletteringsregeln. Avräkning sker separat för varje pensionsdel när det gäller tidigare trygghand för ålderspension mellan 55–65 år

och för ålderspension efter 65 år. Eventuellt övertryggande av ålderspension mellan 55–65 år avräknas inte mot avdragsutrymmet för ålderspension efter 65 år.

Högsta förvaltningsdomstolen har i RÅ 2004 ref. 127 fastställt ett av Skatterättsnämnden lämnat förhandsbesked, varav framgår att det inte ska ske någon avräkning mellan respektive regel om avdrag för tryggande av ålderspension fr.o.m. 65 år yrkas enligt huvudregeln samtidigt som avdrag för tryggande av temporär ålderspension före 65 år yrkas enligt kompletteringsregeln. Domen torde dock innebära att avräkning mellan åldersintervallen ska ske om båda reglerna tillämpas samtidigt på utfästelser upp till 65 år och fr.o.m. 65 år.

**Fondförsäkring/
depåförsäkring**

Arbetsgivaren kan välja att trygga ålderspension genom en unit-linked-försäkring (fondförsäkring) även vid tillämpning av kompletteringsregeln. Hur kompletteringsregeln, som är förmånsbaserad, ska tillämpas på fondförsäkringar framgår av 28 kap. 10 § IL. Avdragsrätt för en pensionsutfästelse som tryggas med en fondförsäkring och för andra avgiftsbaserade pensionsutfästelser föreligger för ett belopp som motsvarar kostnaden för att uppnå de förmånsnivåer som anges i 28 kap. 8 § IL genom en traditionell pensionsförsäkring. Detsamma får anses gälla då tryggande sker med en depåförsäkring. Arbetsgivaren får då, enligt Skatteverket, avdrag med belopp som motsvarar kostnaden för en traditionell pensionsförsäkring hos samme försäkringsgivare enligt de angivna förmånsnivåerna (beträffande fondförsäkring se även yttrande från Svenska Livförsäkringsbolags Skattenämnd 2/1998).

A-kassemodellen

A-kassemodellen innebär att en arbetstagare som sagts upp på grund av arbetsbrist och dylikt, innan pensionsfallet utnyttjar en eller flera A-kasseperioder, varvid A-kasseersättning utgår. Detta innebär att någon anställning inte föreligger under A-kassetiden, varför kraven för avdragsrätt för arbetsgivares pensionskostnader inte är uppfyllda året efter det då anställningen upphört. A-kassemodellen får dock användas vid tillämpning av kompletteringsregeln det år den anställda slutar sin anställning. Användningen av modellen innebär att avdragsrätten beskärs genom reduktion av intjänandefaktorn med hänsyn till det lagstadgade kravet på anställning fram till pensioneringen.

Delpension

Det förekommer att företag sätter av medel till delpension i egen regi och därefter yrkar avdrag enligt kompletteringsregeln.

I ett överklagat förhandsbesked RÅ 2003 ref. 6 prövades ett delpensionssystem i ett företags egen regi som gick ut på att vissa personalkategorier bereddes en möjlighet att trappa ner arbetstiden utan att ålderspensionens storlek påverkades. Frågan gällde om ersättningen som betalades ut som kompensation för den bortfallna lönen skulle anses utgöra lön eller pension. Skatterättsnämnden konstaterade följande (ej ändring i Högsta förvaltningsdomstolen).

”Det finns i och för sig inte något som hindrar att en anställd samtidigt med en fortsatt anställning också uppbär pension. I förevarande fall bygger dock policyn på att den anställda ska vara kvar i arbetet med bibehållna pensionsförmåner som om han fortsatt full anställning till pensionsåldern, oavsett att han minskar sin arbetstid. Vid sådant förhållande framstår enligt nämndens bedömning den ersättning som den anställda uppbär under ledigheten mer som en form av lön under ledigheten än som en pensionsförmån.”

Avgångspension

Vid avgångspension tecknas vanligen pensionsförsäkring som avser pension som ska upphöra vid 65 års ålder. Enligt 58 kap. 11 § IL får sådan pensionsförsäkring inte avse pension som betalas ut under kortare tid än 3 år. Om pensionen ska upphöra senare än vid 65 års ålder gäller en minsta utbetalningstid om fem år. En försäkring som inte uppfyller tidsvillkoret är en kapitalförsäkring.

En tjänstepensionsförsäkring kan dock enligt 58 kap. 11 § IL tecknas för en kortare tid om pensionsutfästelsen avser temporär pension enligt allmän pensionsplan som den definieras i 58 kap. 20 § IL och en annan utbetalningstid anges i planen. IL:s definition av allmän pensionsplan omfattar inte bara allmän pensionsplan enligt TrL utan också pensionsutfästelser som ryms inom vad som enligt en allmän pensionsplan är sedvanligt inom branschen för arbetstagare med motsvarande uppgifter. Även kommunala och statliga pensionsavtal samt centralt överenskomna avgiftsbestämda pensionsplaner (t.ex. Avtalspension SAF-LO) ingår i den skatterättsliga definitionen av allmän pensionsplan. Se även avsnitt 63.2 Uttryck och termer.

Ett avtal om avgångspension är inte en del av kollektivavtalet utan en enskild överenskommelse mellan arbetsgivaren och arbetstagaren, i förekommande fall efter förhandlingar mellan arbetsgivaren och arbetstagarens lokala fackliga organisation,

om att arbetstagaren lämnar sin anställning före ordinarie pensionsålder. Enligt Skatteverket inrymmer IL:s definition av allmän pensionsplan bara sådana erbjudanden om avgångspension som ryms inom vad som är sedvanligt enligt allmän pensionsplan i TrL:s mening för arbetstagare med motsvarande arbetsuppgifter. Detta gäller endast om bestämmelserna i tillämpad pensionsplan följs till alla delar avseende möjliga pensionsförmåner, pensionsmedförande lön, tjänste- och intjänandetid m.m. Kostnaden för att trygga ett sådant erbjudande om avgångspension är således avdragsgill även om ålderspensionen fram till 65 års ålder betalas ut under kortare tid än tre år. Däremot är kostnaden för en pensionsutfästelse om avgångspension som är fördelaktigare än vad som gäller enligt allmän pensionsplan avdragsgill endast om ålderspensionen fram till 65 år betalas ut under minst tre år (KRNG 2007-12-21, mål nr 2947-06, KRNG 2010-05-12, mål nr 2457-09 och Skatteverket 2006-10-02, dnr 131 58414-06/111).

Avgångsvederlag

Avgångsvederlag betalas ofta ut som ett engångsbelopp. Avgångsvederlag utgör i regel inte tjänstepension eftersom pensionssyfte saknas. I många avtal om avgångsvederlag ges den anställde möjlighet att välja hur vederlaget ska betalas ut. En ersättning som betecknats avgångsvederlag kan i vissa fall vara av pensionsliknande karaktär. I RÅ 1989 ref. 84 medgavs inte avdrag för en reservering för åtagande att utge avgångsvederlag eftersom åtagandet ansågs vara av pensionsliknande karaktär och inte uppfyllde avdragsvillkoren för sådana åtaganden (numera 28 kap. IL).

63.3.3 Begränsningar i avdragsrätten vid olika tryggandeformer

Pensionsstiftelse

För överföring till en pensionsstiftelse begränsas avdragsutrymmet dels av pensionsreserven, dels av pensionsstiftelsens förmögenhet. Enligt 28 kap. 13 § första stycket IL får överföring till pensionsstiftelse inte dras av med högre belopp för varje pensionsberättigad än som motsvarar pensionsreserven för sådan pensionsutfästelse som är tryggad med avdragsrätt. Pensionsreserven ska beräknas enligt de grunder som anges i pensionsavtalet, dock inte med lägre ränteantagande än som följer av 3 § TrL. Enligt 28 kap. 13 § andra stycket IL får avdraget inte överstiga vad som krävs för att stiftelsens förmögenhet ska motsvara pensionsreserven för sådana utfästelser som är tryggade med avdragsrätt. Stiftelsens förmögenhet ska beräknas till ett belopp som motsvarar 80 % av kapitalunderlaget enligt AvPL. Till skillnad från vad som gäller

för avkastningsskatt får den skattskyldige välja om värderings-
tidpunkten ska vara beskattningsårets ingång eller utgång.

Högsta förvaltningsdomstolen har i RÅ 2007 ref. 47 gjort
bedömningen att bestämmelserna i 28 kap. 13 § IL ska förstås
så att avdragsrätten enligt första stycket är begränsad till ett
belopp som motsvarar pensionsreserven för tryggade pensions-
utfästelser. Andra stycket innebär en begränsning av avdraget
enligt första stycket på så sätt att det inte får uppgå till högre
belopp än att pensionsstiftelsens förmögenhet, beräknad enligt
80-procentregeln, kommer att motsvara pensionsreserven.
Innebörden blir att avdrag sammanlagt aldrig kan medges med
mer än pensionsreserven. Inte heller kan ett företag, om
förmögenheten i pensionsstiftelsen sjunker till följd av att
placeringstillgångarnas värde minskar, ”fylla på” stiftelsen
med ett större belopp än att sammanlagda överföringar med
avdragsrätt motsvarar pensionsreserven. Av domen framgår
också att en överföring till pensionsstiftelse som bokförs som
en förutbetalad kostnad anses utgöra ett avdragsgillt tryggande
för det beskattningsår pensionsrätten tjänas in och pensions-
kostnaden uppkommer.

I fråga om tryggande genom pensionsstiftelse finns beträffande
arbetstagare med bestämmande inflytande över ett företag en
begränsning i 10 § TrL till en utfästelse som kan anses sed-
vanlig för en arbetstagare utan bestämmande inflytande i före-
taget och med motsvarande arbetsuppgifter. Denna bestäm-
melse har genom en hänvisning i 28 kap. 3 § IL till TrL också
betydelse för avdragsrätten. Bestämmelsen torde innebära, för
arbetstagare med bestämmande inflytande som uppbär
osedvanligt höga löner, att endast så stor del av en överföring
till stiftelse är avdragsgill som ryms inom avdragsutrymmet
beräknat med utgångspunkt i vad som kan anses som sedvanlig
lön för arbetstagare med motsvarande arbetsuppgifter men utan
bestämmande inflytande (se även avsnitt 63.9).

Av 28 kap. 12 a § IL framgår att begränsningsreglerna i 13 §
för överföring till pensionsstiftelse också ska tillämpas för
överföring till ett utländskt tjänstepensionsinstitut som avses i
3 §, dvs. ett institut som likställs med en pensionsstiftelse.

Beräkning av kapitalvärde och pensionsreserv

Vid beräkning av kapitalvärdet enligt pensionsavtalets grunder
ska ränteantagandena enligt 28 kap. 13 § första stycket IL inte
vara lägre än vad som framgår av Finansinspektionens grunder
vilka utfärdas i enlighet med 3 § TrL. Fr.o.m. den 1 januari
2008 gäller nya föreskrifter om försäkringstekniska grunder.

De nya trygghandgrunderna finns i FFFS 2007:24 (vissa ändringar i FFFS 2007:31).

Enligt 4 § andra stycket av föreskrifterna ska kapitalvärdet beräknas med ledning av de försäkringstekniska grunder som anges i bilagan. I bilagan anges bl. a. antagande om ränta. Antagande om ränta uttrycks som en räntefot i procent före eventuellt avdrag för avkastningsskatt. Finansinspektionen beräknar och fastställer räntefoten varje år. Uppgift om denna räntefot publiceras på Finansinspektionens webbplats efter utgången av september månad varje år. Av 4 § andra stycket framgår att en arbetsgivare alternativt kan tillämpa det antagande om ränta som används vid beräkning av premie för likartad förmån inom en tjänstepensionsförsäkring, om en sådan beräkning inte leder till ett värde som är lägre än det lägsta värde som följer av antagandena i bilagan.

Förutom ränteantaganden innehåller föreskrifterna bestämmelser om vilka antaganden som ska användas när det gäller dödlighet, sjuklighet, avkastningsskatt samt säkerhets- och driftkostnader.

För beräkningen av kapitalvärdet för en förmånsbestämd pensionsutfästelse och företagets pensionsreserv enligt Finansinspektionens försäkringstekniska grunder, omsattes tidigare dessa föreskrifter i tabellverk som publicerades av SPP Pensionstjänst AB. Vissa av tabellerna finns intagna i Handledning för beskattning av inkomst vid 2008 års taxering, SKV 336, avsnitt 11.9. De nya föreskrifter som ska tillämpas fr.o.m. 2009 års taxering har vad Skatteverket erfar inte omsatts i några tabellverk. I årets utgåva av handledningen har därför några tabellverk inte tagits in.

Avsättning i balansräkningen

Också vid trygghand genom avsättning i balansräkningen på sätt som avses i TrL är avdraget begränsat till ett belopp som svarar mot pensionsreserven för varje pensionsberättigad. Som utgångspunkt för beräkning av pensionsreserven ska ligga en med avdragsrätt trygghand pensionsutfästelse enligt de grunder som anges i det aktuella pensionsavtalet.

För trygghand genom avsättning i balansräkningen får avdrag ske med högst ökningen under beskattningsåret av pensionsreserven för avdragsgilla pensionsutfästelser (28 kap. 14 § IL).

Även här har TrL:s regler för avsättning i balansräkningen betydelse för skattereglerna. Genom hänvisningar som görs i 28 kap. 4 § IL till TrL inskränks t.ex. avdragsrätten för avsätt-

**Pensions-
försäkring**

ning i balansräkningen för arbetstagare med bestämmande inflytande i ett företag. Enligt bestämmelsen i 5 § TrL ska nämligen i ett sådant fall hänsyn tas endast till pensionsutfästelser som följer av en faktisk anslutning till allmän pensionsplan.

Avdrag för trygghande av arbetsgivarens pensionsutfästelse genom köp av pensionsförsäkring kan medges med högst premien för försäkringen (28 kap. 15 § IL).

63.3.4 Förräntning, indexering eller annan värdesäkring

Avdragsrätt föreligger för höjning av pensionsreserven genom grundränteuppräknings, indexering eller annan värdesäkring avseende tidigare med avdragsrätt trygghande pensionsutfästelser (28 kap. 16 § IL). Denna avdragsrätt omfattar även kostnader för pensionsutfästelser till tidigare anställda (fribrevsinnehavare och pensionärer), dvs. i detta fall finns inga krav på anställning under beskattningsåret. Avdragsrätt föreligger utöver det högsta avdrag som beräknas enligt huvud- och kompletteringsregeln. Avdragsrätten begränsas dock till vad som framgår av 28 kap. 13 och 14 §§ IL avseende pensionsreserven (prop. 1997/98:146 s. 78). Avdrag medges således för utfästa indextillägg eller annan värdesäkring om pensionsstiftelsen eller avsättning i balansräkningen behöver fyllas på för att täcka det som utlovats.

Skatterättsnämnden har i ett förhandsbesked ansett att en indexklausul knuten till Stockholmsbörsens generalindex inte omfattas av uttrycket indexering eller annan värdesäkring av utfästelserna. Högsta förvaltningsdomstolen har fastställt förhandsbeskedet (RÅ 2009 not. 19).

63.3.5 Byte av tryggandeform

Om en arbetsgivare byter tryggandeform för en pensionsutfästelse som tidigare har tryggats med avdragsrätt framgår av 28 kap. 17 § IL att arbetsgivarens kostnad för det nya tryggandet ska dras av i den uträkning som anges i 28 kap. 13–15 §§ IL.

En spärregel finns för det fall det tidigare tryggandet skett genom överföring till pensionsstiftelse. Regeln innebär att avdrag får göras högst med ett belopp som motsvarar den gottgörelse som erhålls från stiftelsen. Skatterättsnämnden har i ett inte överklagat förhandsbesked den 11 oktober 2001 medgivit byte av tryggandeform från pensionsstiftelse till avsättning i

balansräkningen. Vid övergångstillfället var företagets pensionsreserv större än de överföringar företaget tidigare gjort till stiftelsen avseende de avdragsgilla pensionsutfästelserna. Genom värdetillväxt var också företagets medel i stiftelsen större än det sammanlagda beloppet av tidigare gjorda överföringar. Skatterättsnämnden medgav företaget avdrag för avsättning i balansräkningen motsvarande den faktiska gottgörelsen från stiftelsen, dvs. även för den del av gottgörelsen som härrört från värdetillväxt. Skatterättsnämnden har alltså tolkat bestämmelserna så att utfästelserna inte behöver ha tryggats med avdragsrätt genom överföringar till stiftelsen med belopp som fullt ut motsvarar pensionsreserven, utan pensionsutfästelserna kan även ha täckts av värdetillväxt i stiftelsens förmögenhet som i sig inte föranlett avdrag.

Av 28 kap. 12 a § IL framgår att spärregeln i 17 § om det tidigare tryggandet skett genom överföring till pensionsstiftelse också ska tillämpas om det tidigare tryggandet skett genom överföring till ett utländskt tjänstepensionsinstitut som avses i 3 §, dvs. ett institut som likställs med en pensionsstiftelse.

Det krävs inte anställning under beskattningsåret för att avdrag för tryggnadskostnaden vid byte av tryggnadens form ska medges. Bestämmelserna om byte av tryggnadens form omfattar även kostnader för det nya tryggandet för tidigare anställda (fribrevsinnehavare och pensionärer).

63.3.6 Byte av arbetsgivare

Om en arbetsgivare tar över ansvaret för en pensionsutfästelse som tidigare har tryggats av en annan arbetsgivare med avdragsrätt har arbetsgivaren rätt till avdrag för att trygga den övertagna pensionsutfästelsen (28 kap. 18 § IL). Det krävs inte anställning under beskattningsåret för att avdrag ska medges för tryggnad av den övertagna utfästelsen. Avdragsrätten omfattar således även pensionsutfästelser till fribrevsinnehavare och pensionärer. Det finns inte något krav på att näringsverksamhet ska övertas i samband med övertagandet av utfästelsen för att avdrag ska medges. Däremot framgår av lagtexten att det måste vara en arbetsgivare som tar över ansvaret. Regeln kan t.ex. bli tillämplig om man inom en koncern vill samla upp pensionsutfästelser avseende tidigare anställda i ett och samma koncernbolag. Avdrag beräknas utifrån pensionsutfästelsernas kapitalvärde och med beaktande

av bestämmelserna i 28 kap. 13–15 §§ IL. Se vidare under avsnitt 63.3.3.

Att den arbetsgivare som tar över ansvaret för pensionsutfästelse ska beskattas för den ersättning han erhåller för att ta över ansvaret framgår av 28 kap. 26 § IL. Att den arbetsgivare som överlåter pensionsutfästelser ska dra av samma ersättning enbart om överlåtelsen sker i samband med att en näringsverksamhet övergår framgår också av samma paragraf (se vidare avsnitt 63.7).

I RÅ 2001 ref. 45 skulle ett moderbolag i samband med överflyttning av delar av sin verksamhet och till verksamheten hörande personal till två dotterbolag även föra över ansvaret för pensionsutfästelser till den berörda personalen. Någon särskild ersättning för övertagandet av utfästelserna skulle inte lämnas av moderbolaget. Utfästelserna var i moderbolaget tryggade genom två pensionsstiftelser. Samma dag som pensionsansvaret skulle överföras skulle även förmögenhet i stiftelserna inklusive proportionell andel i överskottet som var hänförlig till överlåtna pensionsutfästelser övergå till nya fack i befintliga stiftelser eller till två nybildade stiftelser anknutna till dotterbolagen. Frågan gällde bl.a. om ersättning ändå skulle anses ha utgått, vilket skulle föranleda beskattning till inkomstskatt och SLP. Högsta förvaltningsdomstolen ansåg inte det eftersom arbetsgivaren inte hade något utrymme att förfoga över stiftelsemedlen.

63.3.7 Pensionsförsäkring till efterlevande i särskilda fall

Vid tillämpning av kompletteringsregeln är pensionskostnader som endast täcker årets risk för dödsfall (efterlevandepension) eller sjukdom (sjukpension) avdragsgilla fullt ut. I fråga om efterlevandepension kan dock en begränsning av avdragsrätten bli aktuell om kostnaden för efterlevnadspensionen avser förmånsnivåer som går utöver vad som är rimligt (prop. 1997/98:146 s. 68).

”Sådana rena riskskyddskostnader för sjukpension liksom för premiebefrielse o.d. bör således vara avdragsgilla i sin helhet. Det kan inte heller anses föreligga tillräckliga skäl att begränsa avdragsrätten i fråga om kostnader för efterlevandepension, även om det finns ett moment av sparande i sådan pension. Hela kostnaden för efterlevandepension bör således dras av. Skulle avdrag i något fall yrkas för kostnader som går

utöver rimliga nivåer på en efterlevandepension torde skattemyndigheten kunna vägra avdrag för viss del av kostnaderna.”

Vad som menas med en rimlig nivå på efterlevandepension är något oklart. Enligt Svenska Livförsäkringsbolags Skattemyndighet (yttrande 2/1998) torde kostnaden för att trygga efterlevandepension motsvarande intjänad del av maximal ålderspension inom respektive åldersintervall vara avdragsgill. Skatteverket delar denna uppfattning.

Om pensionsförsäkring för efterlevande har tagits efter det att den anställda har avlidit är avdraget begränsat enligt ramarna för avdrag enligt kompletteringsregeln (28 kap. 19 § IL). Avdraget beräknas på den anställdes senaste lön. Även i detta fall föreligger rätt att som underlag för avdragsberäkningen använda antingen lönen för räkenskapsåret eller lönen året före räkenskapsåret (se prop. 1999/2000:2, del 2, s. 363).

63.4 Kostnadsutjämning mellan arbetsgivare

Avdragsrätten för kostnadsutjämning enligt allmän pensionsplan regleras i 28 kap. 20 § IL. Bestämmelsen hänvisar till den skatterättsliga definitionen av allmän pensionsplan i 58 kap. 20 § IL. Detta innebär att avdragsrätten för kostnadsutjämning aktualiseras för alla planer som omfattas av 58 kap. 20 § IL, t.ex. de kommunala och statliga pensionsavtalen samt för andra pensionsavtal som träffats mellan arbetsgivare och sådan organisation som enligt MBL utgör en central arbetstagarorganisation, t.ex. Avtalspension SAF-LO. Beträffande kostnadsutjämning och SLP se avsnitt 97.

63.5 Ersättning från en pensionsstiftelse

En arbetsgivare kan under vissa förutsättningar få ersättning från pensionsstiftelsen för sina faktiska pensionskostnader. Sådan ersättning kallas gottgörelse (se avsnitt 63.9). Det finns dock varken någon civilrättslig eller skatterättslig regel som tvingar arbetsgivare att ta gottgörelse för pensionskostnader. Om medel som härrör från överföringar till stiftelsen som gjorts med avdragsrätt tas tillbaka enligt reglerna i TrL ska beloppen tas upp som intäkt (28 kap. 21 § IL). Även ersättning som tas ur avkastningen av stiftelsens kapital ska tas upp som intäkt hos arbetsgivaren (prop. 1967:84 s. 51).

En arbetsgivares avdragsrätt för överföring till en pensionsstiftelse är begränsad. Detta kan innebära att en överföring kan ha gjorts med ett högre belopp än det som arbetsgivaren fått dra av. Till den del ersättningen (gottgörelsen) hänför sig till en överföring som arbetsgivaren inte fått dra av ska någon intäkt inte tas upp.

I 21 § andra stycket finns en turordningsregel som innebär att överföringar som arbetsgivaren gjort avdrag för och avkastning som stiftelsen har fått, i första hand ska anses använda när stiftelsen lämnar ersättning. Detta innebär att när man ska avgöra vilka medel som använts för gottgörelse, ska såväl alla med avdragsrätt överförda medel som all avkastning i stiftelsen – inklusive avkastning på överförda medel som inte gjorts med avdragsrätt – anses använda i första hand.

Av 28 kap. 12 a § IL framgår att bestämmelserna om ersättning från en pensionsstiftelse också ska tillämpas för ersättningar från ett utländskt tjänstepensionsinstitut som avses i 3 §, dvs. ett institut som likställs med en pensionsstiftelse.

63.6 Återföring av avdrag för avsättning i balansräkningen

63.6.1 Vad som ska tas upp

Regler om återföring av avdrag för avsättning i balansräkningen finns i 28 kap. 22–25 §§ IL. Här anges att minskning av avsättning i balansräkning som gjorts med avdragsrätt ska tas upp som intäkt. I övrigt regleras vad som ska tas upp om det finns disponibla pensionsbelopp.

Av 28 kap. 12 a § IL framgår att vad som anges i 23 och 24 §§ om beräkning av och återföring till beskattning av disponibla pensionsbelopp också ska tillämpas för överföringar som skett till ett utländskt tjänstepensionsinstitut som avses i 3 §, dvs. ett institut som likställs med en pensionsstiftelse.

Minskning av avsättning i balansräkningen

Om den avsättning för att trygga pensionsutfästelser som med avdragsrätt gjorts i balansräkningen uppgår till ett lägre belopp vid beskattningsårets utgång än motsvarande avsättning vid det föregående beskattningsårets utgång, ska enligt 28 kap. 22 § IL, skillnaden tas upp som intäkt.

Disponibla pensionsbelopp

Disponibla pensionsbelopp definieras i 28 kap. 24 § IL. Med disponibla pensionsbelopp avses skillnaden mellan

- avsättning för avdragsgilla pensionsutfästelser vid föregående beskattningsårs utgång ökat med förmögenhet i pensionsstiftelse vid beskattningsårets utgång, som tryggar samma pensionsutfästelser, och
- pensionsreserven vid beskattningsårets utgång, för pensionsutfästelser enligt första strecksatsen, till den del dessa inte är tryggade genom pensionsförsäkring, ökat med medel som då kvarstår i stiftelsen och som inte har dragits av vid överföringen.

Stiftelseförmögenheten ska numera värderas enligt AvPL. Med värdet av en pensionsstiftelses förmögenhet avses här 80 % av kapitalunderlaget vid beskattningsårets utgång. Denna värderingsregel tar hänsyn till fluktuationerna på aktiemarknaden och innebär ett visst mått av konsolidering av pensionsstiftelsen. Regeln ska tillämpas vid första strecksatsen ovan.

Avtappningsregel

Om det finns disponibla pensionsbelopp vid beskattningsårets utgång, ska enligt 28 kap. 23 § IL som intäkt enligt 22 § dock tas upp lägst summan av

- dels tio procent av de disponibla pensionsbeloppen vid det föregående beskattningsårets utgång,
- dels de avdrag som gjorts under beskattningsåret för premier för pensionsförsäkringar, lämnad ersättning för pensionsutfästelse som tagits över av någon annan och överföring till pensionsstiftelse till den del dessa avdrag avser samma pensionsutfästelse som omfattas av den avsättning som gjorts i balansräkningen och som är avdragsgill.

Bestämmelsen blir således tillämplig om intäkten enligt 28 kap. 22 § IL inte är tillräckligt stor, dvs. om avsättning i balansräkningen inte minskats med ett belopp som motsvarar vad som enligt 28 kap. 23 § IL ska tas upp. Bestämmelsen innebär att en obeskattad reserv kan finnas under lång tid om disponibla pensionsbelopp har uppkommit av annan anledning än köp av pensionsförsäkring, överföring till pensionsstiftelse eller överlåtelse av pensionsutfästelsen till någon annan, vilka medför en omedelbar skatteintäkt på grund av andra strecksatsen ovan.

Om disponibla pensionsbelopp tas upp som intäkt med stöd av avtappningsregeln innebär det att beskattning sker av sådana belopp utan att avsättning i balansräkningen minskat med motsvarande belopp (jämför prop. 1967:84 s. 53). Om sådan

beskattning sker ska senare minskningar av avsättning i balansräkningen inte tas upp till den del minskningarna motsvarar de belopp som redan tagits upp.

Exempel

År 1

Ett bolag gör en avsättning till pensioner i balansräkningen med 100 000 kr. Avsättningen är avdragsgill och motsvarar pensionsreserven för A.

År 2

Arbetsgivaren byter trygghandform till pensionsstiftelse och överför 100 000 kr till stiftelsen. Pensionsreserven uppgår, för att renodla exemplet, till 100 000 kr även vid utgången av år 2. I alternativ 1 nedan minskar arbetsgivaren inte avsättningen på kontot år 2. I alternativ 2 gör han det med hela beloppet.

Alternativ 1

Enligt 28 kap. 24 § IL finns disponibla pensionsbelopp vid utgången av år 2 med 80 000 kr (UB avsättning (år 1) 100 000 kr + 80 % av förmögenhet i stiftelsen (år 2) 80 000 kr - UB pensionsreserv (år 2) 100 000 kr). Eftersom bolaget inte minskat avsättning i balansräkningen finns ingen bokförd intäkt. Överföring till stiftelsen har kostnadsförts i räkenskaperna med 100 000 kr. En skattemässig intäkt uppkommer med 100 000 kr (andra strecksatsen i 28 kap. 23 § IL). Beloppet tas alltså upp som deklarationspost. En faktisk minskning av avsättning i balansräkningen vid ett senare tillfälle motsvarande det belopp som beskattats ska inte tas upp.

Alternativ 2

Överföring till pensionsstiftelse har kostnadsförts i räkenskaperna med 100 000 kr. Minskning av avsättning i balansräkningen har intäktsförts i räkenskaperna med 100 000 kr. Intäkten enligt 28 kap. 22 § IL motsvarar vad som lägst ska tas upp enligt 28 kap. 23 § IL (överföringen till pensionsstiftelsen).

63.6.2 Upphörande av näringsverksamhet

Reglerna om hur disponibla pensionsbelopp ska återföras vid upphörande av näringsverksamhet och likvidation finns i

28 kap. 25 § IL. De får anses innefatta även de fall när en arbetsgivare försätts i konkurs.

**Upphörande
av näringsverk-
samhet**

Om en arbetsgivare upphör med sin näringsverksamhet ska disponibla pensionsbelopp tas upp som intäkt det beskattningsår då verksamheten upphör.

Likvidation

Om en arbetsgivare träder i likvidation eller om ett dödsbo efter en arbetsgivare skiftas, ska disponibla pensionsbelopp tas upp det år beslut om likvidationen fattas eller boet skiftas.

Fusion

Några särskilda regler som behandlar fusion med avseende på pensionskostnader finns inte i 28 kap. IL. Allmänna bestämmelser om beskattning vid fusion finns i 37 kap. IL (se avsnitt 80).

63.7 Övertagande av pensionsutfästelse

Civilrätten

Bestämmelser om överlåtelse av ansvar för pensionsutfästelse till en annan arbetsgivare finns i 23 § TrL. Den situation som regleras där är byte av arbetsgivare i samband med överföring av näringsverksamhet. Ett sådant byte är tillåtet om pensionsborgenären samtyckt till överlåtelsen eller tillsynsmyndigheten har lämnat tillstånd (se avsnitt 63.9). Vad som gäller enligt TrL vid övergång av näringsverksamhet anses i tillämpliga delar gälla också då ansvaret för pensionsutfästelse överläts utan samband med att en näringsverksamhet övergår. I sådant fall är dock tillsynsmyndigheten inte behörig att lämna tillstånd till överflyttningen, utan pensionsborgenären måste samtycka till överlåtelsen (RÅ 1997 ref. 30 II). Samtycke till överflyttningen ska då inhämtas från pensionsborgenären (undantag finns).

Skatterätten

Överföring av pensionsansvar mellan arbetsgivare regleras i 28 kap. 26 § IL. Av lagrummet framgår att ersättning som lämnas vid övertagande av ansvaret för pensionsutfästelser ska dras av om övertagandet avser

- överföring av rätt till tjänstepension till Europeiska gemenskaperna
- överföring av pensionsutfästelser till en ny arbetsgivare i samband med att en näringsverksamhet övergår till denne.

Avdrag för ersättning som lämnats vid övertagande av ansvaret för pensionsutfästelser medges alltså endast om pensionsutfästelsen övergår till en ny arbetsgivare och denne också övertar näringsverksamheten. Högsta förvaltningsdomstolen har i RÅ 2007 not. 169 fastställt Skatterättsnämndens för-

handsbesked och därmed godtagit att endast en verksamhetsgren överförs. Inskränkningen i möjligheten att med avdragsrätt föra över pensionsrättigheter till någon annan i andra fall än i samband med övergång av näringsverksamhet gäller dock inte vid överföring av utfästelserna till EU:s institutioner. Om en arbetsgivare i andra fall än ovan har behov av att med avdragsrätt frångå sig ansvaret för pensionsutfästelser kan arbetsgivaren, precis som när näringsverksamheten upphör utan att ansvaret för pensionsutfästelser överflyttas, köpa pensionsförsäkringar motsvarande utfästelsernas upplupna värde.

All ersättning (vederlag) som en arbetsgivare betalar till en annan arbetsgivare för övertagande av pensionsansvar utgör en intäkt för den övertagande arbetsgivaren och en avdragsgill kostnad för den överlåtande arbetsgivaren. Ersättningen kan bestå av kontanter, aktier, kapitalförsäkring, fastigheter, m.m. Till skillnad mot vad som gäller beträffande tryggnad av pensionsutfästelser ställer 28 kap. 26 IL varken krav på tryggnad eller några beloppsbegränsningar. Avdragsrätten för utgiven ersättning är inte heller kopplad till att mottagaren av ersättningen är skattskyldig i Sverige.

63.8 Övergångsbestämmelser

De äldre övergångsbestämmelser som fortfarande gäller framgår av ikraftträdandelagen ILP. I 2 kap. 1–21 §§ ILP finns övergångsbestämmelser om personförsäkringar och i 43–44 §§ ILP i fråga om pensionsutfästelser som lämnats före 1967 respektive 1976. Därutöver finns i 103 § ILP övergångsbestämmelser till 58 kap. 18 § IL avseende försäkringsavtal och försäkringstekniska riktlinjer.

63.9 Pensionsstiftelse

Vad är en pensionsstiftelse

De civilrättsliga bestämmelserna om pensionsstiftelse finns i 9–22 §§ TrL. Med pensionsstiftelse avses en av arbetsgivare bildad stiftelse vars uteslutande ändamål är att trygga utfästelse om pension till arbetstagare eller arbetstagers efterlevande (9 § TrL). Pensionsstiftelsen får inte själv utfästa pension (12 § TrL) utan det är arbetsgivaren som utfäster och ansvarar för den utfästa pensionen (1 § TrL). Stiftelsen utgör bara en säkerhet för pensionsutfästelsen ur vilken arbetsgivaren kan hämta gottgörelse (pantstiftelse).

Det civilrättsligt bestämda ändamålet i TrL innebär att en pensionsstiftelse inte får bedriva näringsverksamhet (KRNS 1992-11-14, mål nr 26-1991), oavsett om denna bedrivs genom fondkommissionär eller inte, och inte heller får låna upp medel för att handla med värdepapper eller dylikt (RÅ 1980 2:72).

Minst 100 personer

En pensionsstiftelse som tryggar utfästelse om pension till minst 100 arbetstagare eller arbetstagares efterlevande och där avsättning har skett till stiftelse för en sådan person (9 a § TrL) är skyldig att följa de regler som föranleds av tjänstepensionsdirektivet 2003/41/EG och som återfinns i 10 a–d §§, 11 § fjärde och femte styckena, 15 a–e §§ och 16 a § TrL. Även mindre stiftelser får välja att tillämpa regelverket. Regelverket innebär i korthet att pensionsstiftelserna ska upprätta, följa och ge in placeringsriktlinjer till Finansinspektionen. Reglerna överensstämmer i huvudsak med de regler som gäller för livförsäkringsbolagens och tjänstepensionskassornas verksamhet.

Hur fungerar en pensionsstiftelse

En pensionsstiftelse ska ha en styrelse med ledamöter, som till lika antal väljs av arbetsgivaren och de arbetstagare som omfattas av stiftelsens ändamål. En ledamot eller suppleant i en styrelse för en sådan pensionsstiftelse som avses i 9 a § TrL ska ha de insikter och den erfarenhet som måste krävas för att delta i ledningen av en sådan stiftelse och även i övrigt vara lämplig för uppgiften (16 a § TrL). En stiftelse ska stå under tillsyn enligt 18 a och 32 §§ TrL, som i sin tur hänvisar till bestämmelser i stiftelselagen (SFS 1994:1220). Tillsynsmyndighet är fr.o.m. den 1 januari 2010 den länsstyrelse som är tillsynsmyndighet för stiftelser i det län där arbetsgivaren har sitt hemvist (31 § TrL). En pensionsstiftelse är bokföringskyldig (2 kap. 3 § BFL). Årsredovisningen med tillhörande handlingar ska lämnas in till tillsynsmyndigheten för granskning senast sex månader efter räkenskapsårets utgång (17 a och 17 b §§ TrL). Tryggar stiftelsen pensionsutfästelse till huvuddelägare enligt TrL:s definition ska tillsynsmyndigheten utse ordförande i styrelsen (16 § andra stycket TrL).

En pensionsstiftelse är enligt 7 kap. 2 § första stycket 3 IL helt undantagen från skattskyldighet till inkomstskatt. I gengäld är den skattskyldig till avkastningsskatt på pensionsmedel.

Koncern m.m.

En pensionsstiftelse kan vara gemensam för flera företag t.ex. för företag i en koncern. Reglerna för en gemensam stiftelse är desamma som för en enskild stiftelse. Enligt Anders Palm, Pensionsstiftelser (Björn Lundén Information 2009, s. 112)

torde inte en pensionsstiftelse kunna knytas till ett företag som flyttar sin verksamhet till ett utländskt företag eftersom TrL:s tillsyn och skattereglerna för stiftelser enligt TrL är intern svensk rätt. Se dock under nästa kantrubrik.

Gränsöverskridande verksamhet

En pensionsstiftelse som avses i 9 a § TrL får åta sig uppdrag att från Sverige trygga utfästelse om pension som ska fullgöras i ett annat EES-land (15 a § TrL). Varje gång en pensionsstiftelse åtar sig att bedriva en sådan gränsöverskridande verksamhet ska en särskild underrättelse om detta lämnas till Finansinspektionen. Inspektionen ska i sin tur inom tre månader från att ha tagit emot underrättelsen lämna meddelande om detta till en behörig myndighet i det land där den gränsöverskridande verksamheten ska bedrivas (15 b–c § TrL). Eventuella ändringar i förhållanden som angetts i underrättelsen sedan den gränsöverskridande verksamheten inletts ska meddelas Finansinspektionen minst inom en månad innan ändringen genomförs.

Huvuddelägare enligt TrL

Enligt 10 § TrL får en pensionsstiftelse inte trygga utfästelse om pension till huvuddelägare eller till dennes efterlevande utöver vad som kan anses som sedvanligt för arbetstagare med motsvarande uppgifter. Denna regel tillkom för att tillförsäkra en företagsledare i ett fåmansägt företag en korrekt pension när konsolideringar m.m. i företaget reducerat utrymmet för löneuttag (se även avsnitt 63.3.3).

Återlån

En arbetsgivare har enligt 11 § TrL möjlighet att låna tillbaka medel från pensionsstiftelsen om betryggande säkerhet lämnas eller efter medgivande av tillsynsmyndigheten. En pensionsstiftelse som avses i 9 a § TrL får ta upp eller överta penninglån endast för att tillgodose tillfälliga likviditetsbehov, dock under förutsättning att den samlade upplåningen är av ringa betydelse med hänsyn till stiftelsens omfattning. Genom att tillsynsmyndigheten utser ordförande i sådana stiftelser som tryggar pension åt huvuddelägare får myndigheten möjlighet att kontrollera att 11 § TrL efterlevs. För pensionsstiftelse som tryggar utfästelse om pension i ett aktiebolag som är fåmansföretag ska bestämmelserna i 21 och 30 kap. aktiebolagslagen (2005:551) tillämpas i fråga om stiftelsens rätt att lämna lån och ställa säkerhet.

Bestämmelserna om förbjudna lån i 11 kap. 45 § och 15 kap. 3 § IL gäller även för lån enligt 11 § TrL.

Gottgörelse

När arbetsgivaren betalar ut pension eller har andra pensionskostnader får han, under vissa förutsättningar, ta ut medel

(gottgöra sig) från stiftelsen. Stiftelsen får inte själv betala ut pension annat än i några speciella situationer (13 § TrL).

Enligt 14 § TrL får arbetsgivaren, i den mån hans kostnader avsett arbetstagare eller annan destinatar som omfattas av stiftelsens ändamålsbestämmelse, gottgöra sig ur stiftelsens medel för

- vad som betalas ut i pension, avgift för pensionsförsäkring eller annan utgift i samband med pensionering
- vissa engångsunderstöd
- vad som avsatts till skuldpost i balansräkning för att fullgöra bestämmelse enligt allmän pensionsplan.

Enligt 15 § TrL får gottgörelse enligt de två sista strecksatserna ovan utgå bara ur överskott på stiftelsens kapital. Gottgörelse enligt den första strecksatsen får utgå ur årets avkastning på stiftelsens tillgångar, även om stiftelsen saknar överskott på kapitalet. Pensionsstiftelsens tillgångar ska i detta sammanhang värderas med tillämpning av 3 kap. 3 § stiftelselagen (1994:1220).

Arbetsgivarens gottgörelse får avse utgifter under det aktuella räkenskapsåret och utgifter under det närmast föregående räkenskapsåret.

I RÅ 1994 not. 389 har Högsta förvaltningsdomstolen godtagit att en pensionsstiftelse kan lämna gottgörelse för en pensionspost motsvarande en direktpension (engångsutbetalning) med belopp avseende den anställdes hela pensionsreserv, efter det att den anställda har av sagt sig pensionsutfästelsen hos arbetsgivaren. Pensionsstiftelsen ansågs, trots att medel skulle återbetalas i form av engångsbelopp, uteslutande trygga pensionsutfästelse. Förfarandet ansågs därmed inte strida mot TrL.

Kammarrätten i Göteborg har i dom den 27 februari 1997, mål nr 10431-93, medgett gottgörelse för pensionspost, som avsåg en tecknad unit-linked-försäkring, vid likvidation av en pensionsstiftelse.

Överskott på stiftelsens kapital

Överskott på stiftelsens kapital föreligger när stiftelsens tillgångar överstiger summan av

- den skuld som stiftelsen själv ådragit sig och
- kapitalvärdet av intjänad del av utfästa pensioner som tryggas genom stiftelsen.

Gottgörelse ur stiftelsens medel får i princip göras med högst så stort belopp att den kvarstående förmögenheten i stiftelsen motsvarar kapitalvärdet av intjänad del av de utfästa pensioner som tryggas av stiftelsen. Gottgörelse för utgifter som avser pensionspost, avgift för pensionsförsäkring eller annan utgift i samband med pensionering får dock ske ur årets avkastning även om stiftelsen saknar överskott på kapitalet (15 § andra stycket TrL).

64 Näringsbidrag m.m.

64.1 Inledning

29 kap. IL reglerar hur näringsbidrag och vissa andra stöd till näringsidkare ska behandlas. Bestämmelserna i kapitlet behandlar inte bara skatteplikten utan i viss utsträckning också beskattningstidpunkten. Kapitlet innehåller bestämmelser om

- näringsbidrag,
- befrielse från villkorlig återbetalningsskyldighet i vissa fall,
- statligt räntebidrag för bostadsändamål, och
- avgångsvederlag till jordbrukare.

Dessutom innehåller kapitlet en hänvisning till ett annat kapitel om vad som gäller beträffande familjebidrag till totalförsvarspliktiga.

Förarbeten till 29 kap. IL finns i prop. 1999/2000:2 del 2, s. 366 ff.

64.2 Näringsbidrag

64.2.1 Näringsbidrag – definition

Vad är näringsbidrag?

Med näringsbidrag avses stöd utan återbetalningsskyldighet som lämnas till en näringsidkare för näringsverksamheten av staten, Europeiska gemenskaperna, landsting, kommuner, juridiska personer som avses i 7 kap. 16, 17 och 20 § IL och allmänningskogar enligt lagen (1952:167) om allmänningskogar i Norrland och Dalarna (29 kap. 2 § IL).

Med näringsbidrag avses också stöd som lämnas i form av

1. elcertifikat till sådana skattskyldiga som avses i 17 kap. 22 a § 1 IL. (Bestämmelsen avser skattskyldig som innehar en sådan anläggning som berättigar den skattskyldige att bli tilldelad elcertifikat enligt 2 kap. lagen [2003:113] om elcertifikat.)
2. utsläppsrätter till sådana skattskyldiga som avses i 17 kap. 22 b § första stycket IL. (Bestämmelsen avser skattskyldig

som driver en sådan verksamhet som berättigar till tilldelning av utsläppsrätter enligt 3 kap. lagen [2004:1199] om handel med utsläppsrätter.)

3. utsläppsminskningenheter och certifierade utsläppsminskningar till sådana skattskyldiga som avses i 17 kap. 22 b § andra stycket 1 IL. (Bestämmelsen avser skattskyldig som har tilldelats utsläppsminskningenheter och certifierade utsläppsminskningar.) Utsläppsminskningenheter och certifierade utsläppsminskningar (s.k. kyotoenheter) påminner om utsläppsrätter. De utfärdas i samband med projektverksamhet enligt det s.k. Kyotoprotokollet. Företagen har inte haft tillgång till och kunnat använda certifierade utsläppsminskningar förrän tidigast 2007 och utsläppsminskningenheter tidigast 2008.
4. stöd enligt lagen (2008:814) om statligt stöd till kreditinstitut, om stödet inte
 - redovisas som en skuld i räkenskaperna, eller
 - avser betalning för nyemitterade aktier eller egna aktier.

Med Europeiska gemenskaperna avses inte bara Europeiska gemenskapen (EG) utan även Europeiska atomgemenskapen (Euroatom) (prop. 1996/97:12, s. 52).

Förarbeten till reglerna om elcertifikat och utsläppsrätter, kyotoenheter och stöd till kreditinstitut finns i prop. 2004/05:33, prop. 2005/06:153 respektive prop. 2008/09:61.

Möjliga utbetalare

Det är viktigt att notera att förutom stat, kommuner, landsting och Europeiska gemenskaperna är det bara de rättssubjekt som räknas upp i 7 kap. 16, 17 och 20 § IL kan vara utbetalare av stöd som ska behandlas som näringsbidrag. Det finns ett relativt stort antal sådana rättssubjekt som ger stöd utan återbetalningsskyldighet, ett exempel är regionala utvecklingsbolag.

– vissa angivna juridiska personer

De möjliga utbetalare som anges i 7 kap. 16–20 §§ IL är sådana som bara är begränsat skattskyldiga. I 7 kap. 16 § IL anges ett antal juridiska personer som är skattskyldiga bara för inkomst på grund av innehav av fastigheter (akademier, allmänna undervisningsverk, vissa sammanslutningar av studerande vid svenska universitet och högskolor, regionala utvecklingsbolag, arbetslöshetskassor, vissa personalstiftelser, vissa stiftelser som bildats enligt avtal mellan organisationer av arbetsgivare och arbetstagare samt bolag eller annan juridisk person som uteslutande har till uppgift att lämna permitte-

ringersättning). I 7 kap. 17 § IL uppräknas ett antal namngivna juridiska personer som är skattskyldiga bara för inkomst på grund av fastigheter. 7 kap. 20 § IL avser vissa producentorganisationer.

64.2.1.1 Stöd som är förenat med viss återbetalningsskyldighet

Med stöd utan återbetalningsskyldighet avses, enligt 29 kap. 3 § IL, också stöd som ska återbetalas bara om

1. näringsidkaren inte uppfyller villkoren för stödet,
2. näringsidkaren inte följer de föreskrifter som har meddelats när stödet beviljades,
3. Europeiska gemenskapernas kommission genom beslut som vunnit laga kraft eller Europeiska gemenskapernas domstol har funnit att stödet strider mot artikel 87 i fördraget den 25 mars 1957 om upprättande av Europeiska ekonomiska gemenskapen, eller
4. något oväntat inträffar som uppenbarligen rubbar förutsättningarna för stödet.

Det väsentliga är inte hur en stödform rubriceras. Även om ett stöd har utformats som ett lån kan det anses vara ett näringsbidrag. Detta gäller främst då lånet är amorteringsfritt eller om återbetalning endast ska ske om mottagaren inte uppfyller villkoren för stödet eller i övrigt bryter mot föreskrifterna för stödet. Sådana villkor gäller vanligen avskrivningslån. Lånet förlorar inte karaktären av näringsbidrag om återbetalningsskyldigheten inträffar till följd av oväntade händelser som rubbar förutsättningarna för stödet.

Exempelvis kan avtal om EU:s stöd till forskning och utveckling (FoU-stöd) sägas upp bl.a. om möjligheterna att utnyttja projektet väsentligt minskat. En sådan uppsägning får dock anses ha sin grund i att något oväntat inträffat, varför stödet utgör näringsbidrag (prop. 1996/97:12, s. 50).

Som ytterligare ett exempel på stöd med återbetalningsskyldighet som utgör näringsbidrag kan nämnas regionalt bidrag till företagsutveckling enligt SFS 2000:283.

64.2.2 Beskattning av näringsbidrag

Ett näringsbidrag ska tas upp om det inte används för en utgift som inte får dras av vare sig omedelbart eller i form av värdeminskningsavdrag (29 kap. 4 § IL).

Näringsbidrag som utbetalas senare än då avdragsrätt uppkommit

Ett näringsbidrag ska tas upp till beskattning om det används för en utgift som ska dras av omedelbart. Om utgiften hänförs sig till ett tidigare beskattningsår än det år då bidraget ska tas upp, får den skattskyldige skjuta upp avdraget för utgiften till det senare året (29 kap. 5 § första stycket IL).

Återbetalning av näringsbidrag

Om bidraget återbetalas ska det återbetalade beloppet dras av (29 kap. 5 § andra stycket IL).

Näringsbidrag som använts för tillgångar

Om ett näringsbidrag används för att anskaffa en tillgång som ska dras av genom värdeminskningssavdrag ska tillgångens anskaffningsvärde minskas med bidraget. Om näringsbidrag utgår i efterskott kan tillgången helt eller delvis ha avskrivits. Är bidraget i ett sådant fall större än tillgångens återstående skattemässiga värde när minskningen ska göras, ska mellanskillnaden tas upp (29 kap. 6 § första stycket IL). Vad som avses med skattemässigt värde framgår av 2 kap. 31–33 §§ IL.

Återbetalas bidrag ska det återbetalade beloppet läggas till avskrivningsunderlaget för tillgången, dock med högst det belopp som har påverkat anskaffningsvärdet. Till den del ett bidrag har tagits upp (se stycket ovan), ska det återbetalade beloppet dras av (29 kap. 6 § IL).

Näringsbidrag för lagertillgångar

Om ett näringsbidrag används för att anskaffa lagertillgångar ska den del av lagret för vilken utgiften har täckts av bidraget inte räknas med i värdet av utgående lager (29 kap. 7 § första stycket IL). Å andra sidan ska bidraget tas upp som intäkt och utgiften för anskaffande av lagret får dras av. Detta sätt att behandla näringsbidrag medför att bidraget beskattas i takt med att avyttring av lagret sker (prop. 1973:190, s. 13). Detta kan åskådliggöras med följande exempel.

Exempel

År 1

Ingående lager	0 kr
Varuinköp	900 000 kr
Näringsbidrag	200 000 kr
Varuförsäljning	0 kr
Utgående lager	700 000 kr

Värdet av utgående lager tas upp till 700 000 kr (900 000 - 200 000 kr). Årets resultat blir därmed 0 kr (intäkt näringsbidrag 200 000 kr + varuförsäljning 0 kr - ingående lager 0 kr - varuinköp 900 000 kr + utgående

lager 700 000 kr). Detta innebär att beskattningen av näringsbidraget skjuts upp.

År 2

Ingående lager	700 000 kr
Varuinköp	0 kr
Varuförsäljning	950 000 kr
Utgående lager	0 kr

Årets resultat blir 250 000 kr (varuförsäljning 950 000 kr - ingående lager 700 000 kr - varuinköp 0 kr + utgående lager 0 kr). Härav kan 200 000 kr härledas till näringsbidraget. Näringsbidraget påverkar med andra ord resultatet i takt med lagrets avyttring.

Om bidraget återbetalas, ska tillgångarnas anskaffningsvärde ökas med det återbetalade beloppet (29 kap. 7 § andra stycket IL). Enligt ett uttalande i prop. 1973:190, s. 13, får den skattskyldige samtidigt göra avdrag för det återbetalade beloppet. Om näringsbidraget återbetalas kommer alltså lagertillgångarna att värderas som om de anskaffats utan näringsbidrag.

Näringsbidrag används först ett senare beskattningsår

Om ett näringsbidrag ska användas för avsett ändamål först ett senare beskattningsår än det år det erhållits har den skattskyldige rätt att begära att bestämmelserna i 5–7 §§ ska tillämpas för det senare beskattningsåret (29 kap. 8 § IL).

Bestämmelsen gör det möjligt för den skattskyldige att skjuta upp den skattemässiga redovisningen av ett näringsbidrag som betalas ut i förskott till det år då bidraget används.

Beskattnings-tidpunkt

Utöver vissa bestämmelser i 5–8 §§ reglerar inte 29 kap. IL tidpunkten för beskattning av näringsbidrag. Beskattningstidpunkten följer de allmänna reglerna i 14 kap. IL. I 14 kap. 2 § IL anges att resultatet ska beräknas enligt bokföringsmässiga grunder och att inkomster tas upp som intäkt och utgifter dras av som kostnad det beskattningsår som de hänför sig till enligt god redovisningssed. I det fall god redovisningssed innebär, att bidraget och de däremot svarande utgifterna hänförs till olika beskattningsår, medger de skattemässiga särreglerna i 29 kap. 5 och 8 § IL matchning mellan bidraget och utgifterna (Skatteverket 2009-03-13, dnr 131 222641-09/111). Viss redovisningsmetod enligt RR 28 och RFR 2 kan dock inte läggas till grund för beskattningen. Vad som är god redovisningssed beträffande bidrag behandlas närmare i avsnitt 64.7.

**Beskattning i
enlighet med
ändamålet**

Frågan om hur beskattning ska ske när bidraget använts på annat sätt än det som var avsikten med bidraget behandlas i ett ställningstagande av Skatteverket. Näringsbidrag ska, i sådana fall då avsikt och användning skiljer sig åt, skattemässigt behandlas i enlighet med avsikten med bidraget och inte efter vad det i verkligheten har använts för. Ett bidrag som är avsett att täcka utgifterna för flera ändamål ska fördelas utifrån storleken på de olika utgifterna. En fördelning ska också ske i det fall en del av bidraget avser en utgift och en del av bidraget avser ett framtida inkomstbortfall eller avveckling av en tillgång. I ställningstagandet lämnas närmare motivering till slutsatserna och det finns flera exempel som illustrerar Skatteverkets syn (Skatteverket 2009-11-25, dnr 131 805752-09/111).

**Stöd för definitivt
upphörande av
fiskeverksamhet –
skrotningsbidrag**

Offentligt stöd kan beviljas för avveckling av fiskefartyg och är avsett för utgifter för skrotning och för att ersätta avveckling av fartyg. Enligt det nyss nämnda ställningstagandet ska stödet, till den del det avser fartyget, beskattas omedelbart i enlighet med god redovisningssed. Stödet avser inte att täcka en utgift, det är inte avsett att täcka framtida inkomstbortfall och det kan inte anses vara ersättning för avyttring av fartyget. Det är vidare Skatteverkets uppfattning att skrotningsbidrag inte kan inrymmas i bestämmelserna i om ackumulerad inkomst i 66 kap. 18–21 §§ IL. Reglerna om särskild skatteberäkning för ackumulerad inkomst kan därför inte tillämpas på skrotningsbidrag.

**Särskilt om
elcertifikat och
utsläppsrätter**

Staten kan, utan ersättning, tilldela näringsidkare – såväl fysiska som juridiska personer – *elcertifikat*. De certifikat som erhålls härigenom ska behandlas som lagertillgång i näringsverksamheten, 17 kap. 22 a § IL, jfr avsnitt 56. Hos mottagaren ska lagertillgångarna tas upp till noll eftersom näringsbidrag inte ska räknas med vid värdering av lagret (29 kap. 7 § IL). Se vidare avsnitt 56 angående värdering av lager. En skattepliktig intäkt i verksamheten uppkommer därmed först när mottagaren av elcertifikaten säljer dessa.

Utsläppsrätter ska, på samma sätt som elcertifikat, behandlas som lagertillgångar hos den som är berättigad till tilldelning av sådana (17 kap. 22 a § IL).

**Särskilt om
utsläppsminsk-
ningsenheter
och certifierade
utsläpps-
minskningar**

Utsläppsminskningenheter och certifierade utsläppsminskningar hos skattskyldiga som tilldelats sådana behandlas på samma sätt som elcertifikat och utsläppsrätter enligt ovan. I fråga om utsläppsminskningenheter och certifierade utsläppsminskningar som tilldelats före den 1 juli 2006 tillämpas bestämmelserna om näringsbidrag dock bara om den skatt-

skyldige begär det (SFS 2006:620, ikraftträdandebestämmelserna punkt 1), detta för att undvika eventuell konflikt med retroaktivitetsförbudet i Regeringsformen (prop. 2005/06:153, s. 17).

**Beskattning hos
s.k. mellanhänder**

Det kan nämnas att reglerna om näringsbidrag inte är tillämpliga för s.k. mellanhänder, dvs. de som köper, innehar eller säljer elcertifikat eller utsläppsrätter utan att tillhöra den kategori företag för vilka dessa instrument i första hand har tillskapats. Mellanhänderna får med andra ord beskattas med tillämpning av befintliga skatteregler för kapitalvinster och kapitalförluster (prop. 2004/05:33, s. 15). Om mellanhanden är en fysisk person sker beskattningen i inkomstslaget kapital. För juridiska personer sker beskattningen i inkomstslaget näringsverksamhet. När värdepappershandel bedrivs eller handel annars anses utgöra näringsverksamhet sker beskattningen med tillämpning av reglerna om lagertillgångar i 17 kap. IL. Även för utsläppsminskningensenheter och certifierade utsläppsminskningar gäller att innehav och försäljningar hos en mellanhand ska beskattas enligt de allmänna skattereglerna för kapitalvinster och kapitalförluster, alternativt enligt reglerna för lagertillgångar om yrkesmässig handel bedrivs. I förarbetena till bestämmelser för utsläppsminskningensenheter och certifierade utsläppsminskningar uttalas att samma regler ska gälla för dessa som för elcertifikat och utsläppsrätter (prop. 2005/06:153, s. 14).

**Särskilt om statligt
stöd till
kreditinstitut**

Med anledning av den finanskris som uppstod under hösten 2008 infördes Lag om statligt stöd till kreditinstitut (SFS 2008:814). Den nya lagen föranledde också vissa ändringar i 29 kap. 2 och 4 § IL.

Stödet ska ges i den form som är mest ändamålsenlig, t.ex. i form av garantier eller kapitaltillskott. Grundprincipen är att garantier som regeringen utfärdar i syfte att underlätta institutens finansiering riktar sig till flera institut medan kapitaltillskott riktas mot enskilda. Stödet ska förenas med villkor som syftar till att det i första hand är institutet och dess ägare som får stå för eventuella förluster och att staten ska kunna få ersättning eller kompensation för sitt risktagande. De villkor som kan ställas bedömdes medföra viss osäkerhet om stöd utgör näringsbidrag enligt 29 kap. IL (prop. 2008/09:61, s. 58). För att klargöra att stöd enligt denna lag som huvudregel alltid är näringsbidrag infördes därför punkten 4 i 29 kap. 2 § IL.

Garantiförbindelse är en form av stöd som kan förväntas lämnas. Själva utställandet av garanti medför ingen värdeöverföring

från staten till den för vars räkning garantin utställs och det kan därför inte bli aktuellt med någon beskattning. Om garantin skulle komma att infrias aktualiseras beskattningsfrågan och skattekonsekvenserna blir då beroende av i vilken form infriandet sker. Som framgår av lagtexten gäller att ett infriande i form av att lån lämnas inte ska tas upp.

Kapitaltillgångar

Om en kapitaltillgång som anskaffats med hjälp av näringsbidrag avyttras gäller enligt 44 kap. 18 § IL att sådana utgifter som täckts av näringsbidrag inte ska räknas in i omkostnadsbeloppet. Vad som avses med kapitaltillgång definieras i 25 kap. 3 § IL. Bestämmelsen blir tillämplig t.ex. vid beräkning av kapitalvinst eller kapitalförlust vid avyttring av en fastighet som inte utgör lagertillgång.

Beskattning av startstöd

Startstöd är en form av näringsbidrag som utbetalas av Jordbruksverket till företag som startar verksamhet med inriktning på bl.a. jordbruk, trädgårdsnäring och renskötsel. Det är bara fysiska personer som kan beviljas startstöd men Jordbruksverket har en vid tolkning av bestämmelserna och stöd betalas ut även till personer som driver näringsverksamheten indirekt genom eget eller delägt aktiebolag.

Startstöd beskattas normalt i inkomstslaget näringsverksamhet enligt reglerna i 29 kap. IL. I den mån skattepliktig ersättning erhållits som inte utgör inkomst av enskild näringsverksamhet eller inkomst av kapital ska beskattning ske enligt 10 kap. 1 § 3 IL, dvs. som inkomst av tjänst.

Det faktum att startstöd i ett flertal fall utbetalas till personer som endast indirekt driver näringsverksamhet medför behov av en praktisk syn på beskattningskonsekvenserna. Utgångspunkten för beskattningen bör därför vara att beskattning sker där den verksamhet bedrivs som motiverar utbetalning av stödet. Det är också i denna verksamhet som kostnader uppkommit. En nödvändig förutsättning är att det stöd som utbetalats har tillskjutits till den som bedriver verksamheten.

Skatteverkets uppfattning är att om en fysisk person erhåller startstöd på grund av att han indirekt driver näringsverksamhet i ett aktie- eller handelsbolag och omedelbart tillskjuter medlen till bolaget så får bidraget redovisas i bolagets näringsverksamhet. Om mottagaren själv driver näringsverksamhet ska den del av startstödet som inte tillskjuts till bolaget redovisas i den egna näringsverksamheten. Om mottagaren inte driver egen näringsverksamhet ska den del av startstödet som inte tillskjutits till bolaget redovisas som inkomst av tjänst.

I den sistnämnda situationen finns rätt till schablonavdrag för beräknade egenavgifter enligt 12 kap. 36 § IL.

64.2.3 Praxis gällande näringsbidrag

Ersättning till sameby

I RÅ 1981 1:40 beskattades ersättning som utgetts av statsmedel till sameby som näringsbidrag.

Benefikt bidrag

En s.k. odlingspremie från Davidsonska fonden till en lantbrukare betraktades inte som näringsbidrag, RÅ 1994 ref. 90. Fonden ingick inte bland de rättssubjekt som uppräknades som bidragslämnare i reglerna om näringsbidrag. Det förelåg inte något anställningsförhållande eller uppdragsförhållande mellan fonden och lantbrukaren utan bidragen hade utgått rent benefikt. Bidragen ansågs därför inte skattepliktiga.

EG-bidrag, inkomstslag och beskattnings- tidpunkt

Skatterättsnämnden har i ett förhandsbesked prövat hur beskattningen av röjningsbidrag från EU till fruktodlare skulle ske. Röjningsbidraget utgjorde kompensation för kostnader för röjningen och framtida inkomstbortfall. En förutsättning för att bidraget skulle utgå var att nya äppelträd inte planterades på den röjda marken under 15 år. Nämnden fann att reavinstreglerna inte var tillämpliga utan att bidraget i stället skulle ses som ett näringsbidrag som skulle tas upp det beskattningsår då bidraget uppburits. Vad gäller den del av bidraget som avsåg framtida inkomstbortfall beskattades det i enlighet med vad som följer av tillämpning av god redovisningssed. Eftersom bidraget i denna del inte var kopplat till annan prestation från fruktodlarens sida än att avstå från nyplantering skulle det intäktsredovisas och beskattas omedelbart. Högsta förvaltningsdomstolen delade Skatterättsnämndens bedömning (RÅ 1997 not. 51).

Olika stöd för jordbruk behandlas även i avsnitt 61.2.2.1. och i avsnitt 64.2.2

Bidrag till kommunalt bolag

Högsta förvaltningsdomstolen har i två mål prövat om bidrag från en kommun till av kommunen ägda bolag för att täcka förluster i bolagets verksamhet avseende kollektivtrafik (I) respektive idrotts- och badverksamhet (II) utgjorde skattepliktiga intäkter hos bolagen (RÅ 2001 ref. 28). HFD avgav följande skäl för avgörande:

”Det torde inte föreligga något generellt hinder mot att staten, en kommun eller ett landsting lämnar näringsbidrag till ett eget bolag, varvid skattebestämmelserna för sådant bidrag kan komma att bli tillämpliga i vissa fall (se RÅ 1993 ref. 60). En förutsättning får dock anses vara att

bidragen ges av annan anledning än att staten eller kommunen äger bolaget eller har ansvar för dess verksamhet. I det föregående har konstaterats att det bidrag som målet gäller föranleds av att bolaget driver en verksamhet som kommunen ansvarar för. Det finns därför inte förutsättningar för att betrakta bidraget som ett näringsbidrag i skattehänseende.”

Högsta förvaltningsdomstolen fann alltså i båda målen att det aktuella bidraget inte var att betrakta som näringsbidrag. Bidraget utgjorde dock en skattepliktig intäkt i bolagets verksamhet (s.k. driftbidrag) oavsett vad bidraget använts till. I RÅ 2005 ref. 26 fann Högsta förvaltningsdomstolen att medel, som en kommun har lämnat till ett av kommunen ägt aktiebolag och som detta bolag lämnat vidare till ett dotterbolag för att användas till täckande av underskott i kommunens kollektivtrafikverksamhet, skulle anses utgöra intäkt i näringsverksamhet i moderbolaget.

64.3 Stöd med villkorlig återbetalningsskyldighet

64.3.1 Inledning

Av 29 kap. 9–13 §§ IL framgår vad som gäller om näringsidkare helt eller delvis befrias från återbetalningsskyldigheten för ett stöd med villkorlig återbetalningsskyldighet som erhållits för näringsverksamheten från staten eller något annat rättssubjekt som avses i 29 kap. 2 § IL och som inte utgör näringsbidrag enligt 29 kap. 3 § IL. Ett stöd uppfyller inte förutsättningarna för näringsbidrag om återbetalningsskyldigheten för stödet är kopplad till osäkra framtida händelser, t.ex. projektets resultat, och inte som i fallet med näringsbidrag till villkoren för stödets användning och verksamhetens bedrivande som förutsatts vid beviljandet (prop. 1982/83:94, s. 72).

Ett stöd med villkorlig återbetalningsskyldighet behandlas så länge återbetalningsskyldigheten kvarstår även skattemässigt som lån. Om näringsidkaren helt eller delvis befrias från återbetalningsskyldigheten sker dock beskattning enligt i stort sett samma principer som gäller för näringsbidrag (se nedan).

64.3.2 Beskattning vid befrielse från villkorlig återbetalningsskyldighet

Efterskönt belopp – inte avdragsgill utgift

Ett efterskönt belopp ska inte tas upp om stödet har använts för en utgift som inte ska dras av vare sig omedelbart eller i form av värdeminskningssavdrag (29 kap. 10 § IL).

Efterskönt belopp – avdragsgill utgift

Ett efterskönt belopp ska tas upp om stödet har använts för en utgift som ska dras av omedelbart eller i form av värdeminskningssavdrag (29 kap. 11 § IL).

Extra avskrivning

Om stödet har använts för en sådan utgift för att anskaffa en tillgång som ska dras av genom värdeminskningssavdrag, får den skattskyldige det beskattningsår då det efterskönta beloppet ska tas upp, utöver ordinarie avskrivning, göra ett värdeminskningssavdrag som motsvarar det efterskönta beloppet. Detta avdrag får dock inte överstiga det skattemässiga värdet på tillgången (29 kap. 12 § IL).

Utredning om hur stödet använts saknas

Om det inte kan utredas vad stödet har använts till, ska det anses ha använts till utgifter som ska dras av omedelbart, och det efterskönta beloppet ska tas upp (29 kap. 13 § IL).

64.4 Statligt räntebidrag för bostadsändamål

Statligt räntebidrag för bostadsändamål ska tas upp. Om bidraget återbetalas ska det återbetalade beloppet dras av omedelbart (29 kap. 14 § IL).

Bestämmelser om byggnadsarbeten i samband med räntebidrag finns i 19 kap. 24 och 25 §§ (29 kap. 14 § IL), se vidare avsnitt 58.14.

64.5 Avgångsvederlag till jordbrukare

Statligt avgångsvederlag till jordbrukare som upphört med sitt jordbruk är normalt skattepliktigt som intäkt av näringsverksamhet. Vederlaget är dock inte skattepliktigt, när det utgår till jordbrukare som fått särskilt övergångsbidrag av statsmedel till jordbruket eller varit berättigad att få sådant bidrag, om han inte upphört med jordbruket (29 kap. 15 § IL). Bestämmelsen finns kvar trots att det är tveksamt om det för närvarande finns några stödformer som kan betraktas som avgångsvederlag till jordbrukare som upphört med sin verksamhet (prop. 1999/2000:2, del 2, s. 374).

64.6 Familjebidrag till totalförsvarspliktiga

Särskilda bestämmelser om familjebidrag till totalförsvarspliktiga och till rekryter som genomgår militär utbildning i form av näringsbidrag finns i 11 kap. 25 § IL (29 kap. 16 § IL). Familjebidrag i form av näringsbidrag ska tas upp i inkomstslaget tjänst, om näringen bedrivs av en juridisk person eller av ett handelsbolag som den värnpliktige inte är delägare i och i annat fall i inkomstslaget näringsverksamhet.

64.7 Redovisning av offentliga stöd

Allmänt råd för enskilda näringsidkare som upprättar förenklat årsbokslut, K 1

För enskilda näringsidkare som upprättar förenklat bokslut har Bokföringsnämnden (BFN) beslutat om ett allmänt råd med vägledning, BFNAR 2006:1, även benämnt K1. Allmänna rådet är första delen i det arbete som pågår med att skapa enklare och tydligare redovisningsregler för framförallt mindre företag. Rådet får tillämpas av företag som normalt har en nettoomsättning på högst tre miljoner. I rådet anges i punkt 7.2 att offentligt stöd ska redovisas när beslut eller överenskommelse träffats och det finns dokumentation som visar inkomstens storlek, eller – i annat fall - när medlen kan disponeras eller företaget på något annat sätt kan förfoga över inkomsten. Vidare anges att om det är uppenbart att inkomsten avser mer än ett år ska intäkten fördelas på de år den avser. Inkomsten får redovisas som intäkt det år den avser om beslut har fattats, alternativt medlen kan disponeras, innan förenklat bokslut ska ha upprättats och om det är uppenbart att inkomsten hänför sig till det året. Av punkten 6.36 i allmänna rådet framgår att stöd som hänför sig till ett förvärv av en tillgång ska minska tillgångens anskaffningsvärde.

Årsredovisning i mindre aktiebolag, K 2

För mindre aktiebolag finns allmänt råd med vägledning BFNAR 2008:1, även benämnt K2. Allmänna rådet får tillämpas av aktiebolag som enligt årsredovisningslagen är s.k. mindre företag. (Upp till 50 anställda, balansomslutning upp till 40 (25) milj., nettoomsättning upp till 80 (50) milj., se definition i 1 kap. 3 § ÅRL. Gränsvärden inom parentes gäller för räkenskapsår som inletts före 31 oktober 2010.) Enligt det allmänna rådet p. 6.26–29 redovisas stöd när beslut att bevilja stödet har fattats senast på balansdagen. Om det är uppenbart att stödet hänför sig till ett räkenskapsår får det redovisas där även om beslut har fattats efter balansdagen men innan årsredovisningen avgetts. Om stödet finansierar en tillgång ska stödet minska anskaffningsvärdet och inte redovisas som

intäkt. Stöd som avser att täcka kostnader ska redovisas som intäkt samma räkenskapsår som det år kostnaderna avser. Avser stödet kostnader under flera räkenskapsår ska stödet fördelas och redovisas som intäkt under dessa räkenskapsår. Avser stödet att täcka förluster ska hela stödet redovisas som intäkt det år det beslutas/erhålls.

BFN R 5

Under en övergångsperiod fortsätter tidigare redovisningsnormgivning att gälla för den som väljer att inte, alternativt inte har möjlighet, att tillämpa K1 eller K2. Redovisning av statliga stöd behandlas i Redovisningsrådets rekommendation RR 28 och i Bokföringsnämndens (BFN) rekommendationer om redovisning av statliga stöd, BFN R 5. BFN R 5 ska endast tillämpas av näringsdrivande, onoterade företag som har valt att inte tillämpa RR 28 (se BFNAR 2000:2). Innehållet i BFN R 5 överensstämmer med principerna i RR 28 med undantag av att RR 28 tillåter två alternativa sätt att redovisa bidrag relaterade till tillgångar.

RR 28 och RFR 2

RR 28 anger som alternativ att bidraget kan redovisas antingen genom att det tas upp som en förutbetalad intäkt eller genom att det reducerar tillgångens redovisade värde. Den redovisningsmetod som innebär att bidraget redovisas som en förutbetalad intäkt är inte förenlig med 29 kap. 6–7 §§ IL. Metoden får därför inte läggas till grund för beskattningen (Skatteverket 2009-03-13, dnr 131 222641-09/111).

Företag som tillämpar RFR 2, Redovisning för juridiska personer, från Rådet för finansiell rapportering, ska upprätta årsredovisningen i enlighet med samtliga bestämmelser i samtliga tillämpliga IFRS/IAS med de undantag och tillägg som anges i rekommendationen. När det gäller IAS 20 Redovisning av statliga bidrag och upplysningar om statligt stöd (förlaga till RR 28), finns det inga undantag eller tillägg som är relevanta för den här aktuella frågeställningen, utan bestämmelserna motsvarar i princip de som finns i RR 28.

**Mer om
näringsbidrag**

I avsnitt 61.2.2 behandlas redovisningen av statliga stöd till jordbrukare mera ingående.

I Handledning för sambandet mellan redovisning och beskattning (SKV 305, utg. 8) behandlas statliga stöd i avsnitt 46 (RR 28 och BFN R 5), i avsnitt 16.1.7 (K1) och i 18.1.6 (K2).

Sakregister

Advance Pricing Arrangement (APA),
1553

Aktiebolag, 1215

Aktiebyten, 1640

Aktier och andelar i

fastighetsförvaltande företag, 1822

– andel i handelsbolag, 1825

– byggnadsarbete på egen
fastighet, 1837

– fastighet i handelsbolag, 1825

– fastigheter i
aktiebolag/ekonomisk förening,
1826

– fåmansaktiebolag, 1838

– fåmansföretag/företagsledare,
1824

– intressegemenskap, 1825

– lager av fastigheter/andelar i
fastighetsförvaltande företag,
1828

– lager av material, 1831

– slumrande byggnadsrörelse, 1838,
1839

– uttagsbeskattning, 1837

– vinstberäkning av lagerfastighet,
1839

– vinstpåslag, 1839

Aktieägartillskott, 1256, 1258

– omvandling, 1259

– ovillkorligt, 1257

– ränta på, 1259

– villkorligt, 1257

Aktivering, 1587

Alternativregeln, 1630

Andelshus, 1680, 1693, 1696

– bostadsförmån, 1694

– hyror, 1693

– intäkt, 1693

– reparationer och underhåll, 1693

– underskott, 1693

Anläggning på allmän mark, 1700

Anläggningsfastighet, 1218

Anskaffningsvärde, 1632

– byggnad, 1684

– byggnad som förvärvats genom
köp, byte m.m., 1686

– byggnad som uppförts av den
skattskyldige, 1686

– byggnads allmänna användning,
1684

– byggnadsförbättringar m.m, 1687

– byggnadsinventarier, 1684

– direkta kostnader, 1633

– egentillverkade, 1632

– indirekta kostnader, 1633

Anslutningsavgifter och

anläggningsbidrag, 1688

Anteciperad utdelning, 1234

Arbete i bostaden, 1604

– näringsidkarens

privatbostadsfastighet, 1605

– privatbostad tillhörig annan än
näringsidkaren, 1605

Arbete i byggnadsrörelse, 1687

Armlängdsprincipen, 1428, 1441,
1448

Arvsavtal, 1355

Avdrag för substansminskning, 1703

- Avgifter till arbetsgivarorganisationer, 1593
- Avgifter till arbetslöshetskassa, 1604
- Avgångspension, 1874
- Avgångsvederlag, 1891, 1901
 - jordbrukare, 1891, 1901
 - redovisning av statliga stöd, 1903
- Avkastningsskatt, 1358, 1596
- Avsättning till personalstiftelse, 1593
- Avverkningsrätter, 1789
- Avyttring av fastighet, 1802
- Bed & Breakfast, 1386
- Begränsat skattskyldig
 - särskild inkomstskatt för utomlands bosatta, 1195
- Benefikt bidrag, 1731, 1899
- Beskattningsinträde
 - anskaffningstidpunkt, 1423
 - anskaffningsutgift, 1421, 1423
 - anskaffningsvärde, 1421, 1423
 - arv, gåva m.m., 1424
 - inventarier, byggnader m.m., 1423
 - kapitaltillgångar, 1424
 - lagertillgångar, 1423
 - obeskattade reserver, 1425
 - skulder och förpliktelser, 1424
 - stiftelser, ideella föreningar m.fl., 1425
 - uttagsbeskattade tillgångar, 1424
- Bidrag och avgifter, 1593
- Bidrag till kommunalt bolag, 1899
 - driftbidrag, 1900
- Bilförmån, 1571
- Bilkostnad, 1602
 - leasingbil, 1603
- Bokföringslagen, 1204
- Bokföringsmässiga grunder, 1403
- Bokslut, 1405
 - ändrat bokslut, 1405
- Borgen, 1542
- Bostadsförmån, 1694, 1697
- Bostadsrätt, 1562
 - reparationer och underhåll, 1697
- Brandförsäkringar, 1597
- Brottslig verksamhet, 1371
- Byggnadsarbeten med statliga räntebidrag, 1688
- Byggnadsinventarier och ledningar, 1684
- Byggnadsrörelse, 1813
 - arv, testamente m.m., 1822
 - barn, 1821
 - byggnader för egen förvaltning, 1814
 - fåmansföretag/företagsledare, 1821
 - genomsyn av bolagskonstruktion, 1816
 - gåva, 1822
 - handel med fastigheter, 1817
 - makar, 1820
 - praxis, 1814
 - rättsfall, 1815
 - tomtrörelse, 1815
- Certifierade utsläppsminskningar, 1896
- CFC-regler, 1333
 - andelsinnehav, 1334
 - beskattningsår, 1341
 - filialregel, 1340
 - huvudregel, 1335
 - kompletteringsregel, 1337, 1338
 - periodiseringsfond, 1341
 - rederiverksamhet, 1339
 - utdelning, 1342
- Civil law, 1350
- Common law, 1349, 1350
- Cost Contribution Arrangement, CCA, 1502
- Datorprogram, 1586
- Delägarbeskattad utländsk juridisk person, 1331
 - avyttring av andel, 1332
 - underskott, 1331

- utdelning, 1331
- Djur, 1638
- Dokumentation, 1544
- Driftbidrag, 1900
- Dubbelbeskattning, 1551
- EEIG, 1343
- Egenavgifter, 1569, 1603
- Egenproducerade rättigheter, 1650
- Egna aktier
 - avyttring av, 1240
 - förvärv av, 1239
- Egna uppfinningar, 1561
- EGTS, 1344
- Ekonomisk förening, 1215
- Elcertifikat, 1896
- Enkelt bolag, 1210, 1380
 - civilrättsliga regler, 1210
 - skatterättsliga regler, 1210
- Enskild firma, 1380
 - försäljning av, 1380
- Enskild näringsverksamhet, 1208
 - civilrättsliga regler, 1208
 - försäljning av enskild näringsverksamhet, 1209
 - skatterättsliga regler, 1208
- Equity, 1349
- Ersättningsetablering, 1561
- EU Joint Transfer Pricing Forum, 1497, 1551
- Europabolag, 1345
 - inkomstbeskattning, 1346
- Europakooperativ, 1347
 - beskattning, 1348
- Europeisk ekonomisk intressegruppering (EEIG), 1343
- Europeisk gruppering för territoriellt samarbete, 1344
 - beskattning, 1345
 - bildande, 1345
 - medlemmar, 1345
- EUTPD, 1551
- Fairness opinion, 1229

- Familjebidrag, 1902
 - totalförsvarspliktiga, 1902
- Fast driftställe, 1390
 - affärsverksamhet, 1391
 - avveckling, 1398
 - beroende representant, 1393
 - byggtreprenad, 1400
 - förberedande eller biträdande verksamhet, 1395
 - huvudregel, 1390
 - inkomstberäkning, 1396, 1397
 - internprissättning, 1397
 - kapitalförvaltning, 1392
 - korrigeringsregeln, 1397
 - kärnverksamhet, 1391
 - oberoende representant, 1394
 - plats, 1390
 - registrering, 1401
 - självständig förvaltning, 1399
 - stadigvarande, 1390
 - tjänsteleverantörer, 1400
 - överföring av inventarier, 1397
- Fast pris
 - a conto-betalning, 1834
 - alternativregel, 1834
 - egen arbetsinsats, 1835
 - förskott, 1834
 - huvudregel, 1834
 - jämningsregel, 1836
 - obehörig skatteförmån, 1836
 - resultatavräkning, 1835
 - successiv vinstavräkning, 1835
 - tvist/osäkerhet, 1836
 - underlåten resultatavräkning, 1835
- Fastigheter, byggnader
 - begreppet byggnad, 1677
- Fastighetsförvaltande företag, 1823
 - andel i handelsbolag, 1825
 - fastighet i handelsbolag, 1825

- fastigheter i
aktiebolag/ekonomisk förening,
1826
- Fåmansföretag/företagsledare,
1824
- intressegemenskap, 1825
- lagertillgång vid ett tänkt
direktförvärv, 1824
- Fideikommissarisk substitution, 1355
- FIFU-metoden, 1631
- Filial, 1399
 - bokföring, 1401
 - registrering, 1400
- Finansiella instrument, 1637
- Fiskevårdsområde, 1384
- Flyttningskostnader m.m., 1620
- Fordringar i intresseföretag m.m.,
1223
- Fordringar och skulder i utländsk
valuta
 - terminskontrakt, 1406
- Forskning och utveckling, 1588
 - aktivering, 1590
 - motprestation, 1589
 - samband, 1589
 - vidareförmedling, 1589
- Framtida garantiutgift, 1581
 - schablonregeln, 1581
 - utredningsregeln, 1581
- Framtida garantiutgifter, 1836
- Frukt- och bärödlingar, 1703
- Funktionsanalys, 1445
- Fusioner och fissioner, 1640
 - försäkringsföretag, kreditinstitut,
värdepappersbolag, 1641
 - investmentföretag, 1641
 - värdepappersfonder, 1641
- Förbudna lån, 1246
 - borgenärsbyte, 1249
 - dispens, 1255
 - förteckning, 1255
 - gäldenärsbyte, 1249
 - kommersiella lån, 1252
 - kommunlån, 1250
 - koncernlån, 1251
 - pensionsstiftelse, 1256
 - småaktieägarlån, 1253
 - synnerliga skäl, 1246
- Förbättringskostnad, 1568
- Föreningsavgifter, 1623
 - avdragsgilla föreningsavgifter,
1623
 - avgift till branschförening, 1623
 - rättspraxis, 1623
- Föreningsavgäld, 1257
- Förluster av kontanta medel, 1597
- Förnödenheter, 1627, 1636
- Försäkringsersättning, 1567
 - ledareförsäkring, 1568
 - skada på byggnad, 1567, 1568
 - skada på inventarier, 1567
- Försäkringsföretag, 1305
 - livförsäkringsföretag, 1306
 - skadeförsäkringsföretag, 1306
- Förvärv genom arv, gåva m.m., 1687
- Gatukostnadsersättning, 1678, 1683,
1688, 1699
- Gemensam beräkning, 1409
- Gemensam verksamhet, 1419
- God redovisningssed, 1205
- Goodwill m.m., 1561
- Grupplivförsäkring, 1567, 1602
 - gruppsjukförsäkring, 1567
- Handelsbolag, 1261, 1302
 - ackord, 1276, 1278
 - aktiv och passiv
näringsverksamhet, 1273
 - arbetsgivaravgifter, 1269
 - avdrag mot vissa kapitalvinster,
1275
 - avyttring av bostadsrätter, 1284
 - avyttring med kapitalförlust,
1302
 - begreppet näringsverksamhet,
1266

- begränsning i avdragsrätten, 1282
- beskattning när delägarna är juridiska personer, 1277
- beskattningsort, 1296
- beskattningstidpunkten, 1268
- bilförmåner, 1271
- bostadsförmåner, 1272
- bostadsrätter, 1284
- civilrättsliga bestämmelser, 1262
- deklaration, 1298
- delägare med begränsat ansvar, 1275, 1278
- delägare, endast en, 1265
- delägarnas deklaration, 1299
- delägarätter, 1287
- EEIG, 1301
- egen bil, 1271
- egenavgifter, 1273
- enkla bolag, 1263
- ersättningsfonder, 1269
- expansionsfonder, 1272
- fastigheter, 1282
- fastigheter, bostadsrätter och andra kapitaltillgångar, 1279
- fastighetsskatt, 1269
- fordringar, 1288
- fåmanshandelsbolag, 1300
- förbjudna lån, 1269, 1277
- fördelning av resultatet, 1264
- företrädare, 1264
- handel med värdepapper, 1287
- inkomstbeskattningen, 1266
- kapitalförlust, 1280
- kommanditbolag, 1264
- kommanditdelägare, 1275, 1278
- konkurs, 1276, 1278
- likvidation, 1265
- mervärdesskatt, 1269
- nystartad verksamhet, 1274
- näringsverksamhet, 1413
- närstående, 1300
- omstruktureringar, 1294
- optioner, 1288
- pensionsförsäkringar, 1273
- periodiseringsfonder, 1272
- personliga tillgångar, 1288
- resultatfördelning, 1294
- rullning, 1274
- ränta på eget kapital, 1270
- ränta på lån till bolaget, 1270
- räntefördelning, 1272
- sjukpenning, 1271
- självständig näringsverksamhet utomlands, 1413
- skattereduktion, 1276
- skogskonto, 1272
- skulder i utländsk valuta, 1288
- skuldsanering, 1276
- teckningsrätter, 1288
- underskott, 1274
- uppgiftsskyldighet, 1298
- uppskjuten avdragsrätt, 1281
- utländsk valuta, 1288
- utskiftning och uttag, 1291
- uttagsbeskattning, 1292
- verksamhet i utlandet, 1273
- verksamheten avslutas, 1275
- återföring av avdrag, 1284
- ägarbyte under året, 1295
- Hyres- eller bostadsrätt, 1605
- Hyresfastigheter m.m.
 - fiktiv värdeminskning, 1710
- Hyresrätt, 1561
- Hälso- och sjukvård m.m., 1598
- Hästhållning, 1368
- Hästleasing, 1369
- Industribyggnader, 1684
- Inkurans, 1635
- Inlösen, 1239
- Insatsemission, 1225
- Internprissättning
 - affärsmässiga skäl, 1435

- armlängdsprincipen, 1428, 1441, 1448
- avtal om kostnadsfördelning, 1502
- bevisbörda, 1431
- borgen, 1542
- Cost Contribution Arrangements, CCA, 1502
- dokumentation, 1544
- dubbelbeskattning, 1551
- ekonomisk intressegemenskap, 1428
- EUTPD, 1551
- funktionsanalys, 1445
- immateriella tillgångar, 1483, 1490
- jämförbarhetsanalys, 1468, 1476
- jämförelsefaktorer, 1444
- kompensera transaktioner, 1437
- kostnadsplusmetoden, 1455
- lån, 1536
- marknadsprismetoden, 1452
- nettomarginalmetoden, 1457
- omstrukturering, 1507, 1529
- principal, 1508
- prismetoder, 1449, 1466
- ränta, 1537
- service providers, 1508
- stödbrev, 1542
- tjänster, 1494, 1497
- vinstdelningsmetoden, 1462
- återförsäljningsprismetoden, 1453

Inventarier och immateriella rättigheter

- anläggningsregister, 1647
- anläggningstillgångar, 1647
- anskaffningsvärde, 1658
- anskaffningsvärde efter karaktärsbyte, 1660
- arv, gåva, bodelning, 1660

- avdrag för anskaffning, 1652
- bostadsrätt, 1651
- byggnadsinventarier, 1659
- finansiell leasing, 1654
- för högt anskaffningsvärde, 1662
- förenklat årsbokslut, 1660
- förnödenheter, 1648
- goodwill, 1648, 1658
- gränsdragning, 1645
- hyra – leasing, 1653
- immateriella rättigheter, 1648
- inkråmsförvärv, 1658
- inventarier eller lager?, 1647
- justering av anskaffningsvärde, 1661
- konst, 1655
- korttidsinventarier, 1656
- markinventarier, 1660
- maskiner och andra inventarier, 1646
- mindre värde, 1655
- nyinvestering, 1652
- nyttjanderättshavares avdragsrätt, 1657
- näringsbidrag, 1659
- omedelbart avdrag, 1655
- reparation och underhåll, 1651
- reservdelar, 1648
- räkenskapsenlig avskrivning, 1663
- skattemässigt värde, 1660
- särskilda situationer, 1659
- utgifter för nedmontering, 1663
- uttagsbeskattning, 1664

Inventering, 1629

Investeringsfond, 1315

Investmentföretag, 1220, 1310

- avskattning, 1314
- karaktärsbyte, 1312

Jord- och skogsbruk

- allframtidsupplåtelse, 1760, 1808, 1809

- andelar i producentföreningar, 1725
- arrendators utgifter, 1738
- arrende, 1724
- A-skattsedel, 1727
- avdrag för förlust, 1743
- avgränsning andra inkomstslag, 1723
- avgångsvederlag, 1727
- avverkningsrätt, 1753, 1758, 1789, 1790
- avverkningsuppdrag, 1789
- avyttring av hel fastighet eller ideell andel av, 1802
- beskattning av medel på skogskonto och skogsskadekonto, 1798
- bilkostnader, 1741
- biotopskydd, 1759
- bokföringslagen, 1733
- bokföringsmässiga grunder, 1791
- brunn, 1739
- bränsle, 1734, 1754
- byggnader, 1747
- byggnads- och markinventarier, 1739
- byggnadsinventarier, 1746
- dator, 1740
- delavyttring, 1803
- dikning, 1761
- dödsbo, 1751
- efterlikvid och återbäring, 1725
- eget behov, 1733
- elström – privat, 1734
- EU-stöd och nationellt stöd till jordbruket, 1728
- fastighet som ändrar karaktär, 1747
- fordringar, 1756
- fyrhjuling, 1763
- förskott, 1758
- försäkringsersättningar, 1755
- försäljning av fastighet, 1723
- grus m.m., 1724
- gåva av produkter, 1727
- gåvor o.d., 1733
- hela kostnaden fördelas, 1740
- husvagnar, 1763
- indexuppräkning, 1761
- inmätning, 1757
- insatsemission, 1725
- insättning på skogskonto, 1792
- insättning på skogsskadekonto, 1795
- intäkter i skogsbruk, 1753
- inventarier, 1739
- jakt och fiske, 1724
- kost till anställda, 1737
- kostnader, 1736, 1761
- körslor m.m., 1727
- lager, 1749, 1756
- lagervärdering av djur, 1750
- leveransrotköp, 1789
- lånekostnader, 1741
- mangårdsbyggnad, 1722, 1754
- markanläggning, 1739, 1744
- marknadsvärde, 1733
- markupplåtelser, 1759
- marköverföring, 1806
- medlemsinlåning till producentföreningar, 1725
- mjölkkvoter och djurbidragrätter, 1731
- naturvårdsavtal, 1759
- ny-, till- eller ombyggnad, 1733
- när blir virke lager, 1758
- periodisering av engångsbelopp, 1724
- personalkostnader, 1737
- produktuttag, 1753
- reparation, 1733
- resor, 1741
- ridhäst, 1735
- rotpost eller stämpling, 1789

- räken skaper, 1723
- räntekostnader, 1740
- räntor, 1761
- samägda jordbruksfastigheter, 1751
- sjukpenning, 1756
- skogskonto, 1792
- skogsplantering, 1761
- skogsprodukter, 1753
- skogsvägar, 1745
- slutförsäljning, 1811
- snöskoter, 1763
- särskilda skatter, 1740
- telefonkostnader, 1736
- tillsynsresor, 1741
- treårsinventarier, 1763
- täckdike, 1745
- undantagsförmån, 1742
- utdelning från samfällighet, 1726, 1755
- utställningspremier, 1732
- uttag, 1732
- uttag av varor och produkter, 1732
- uttag från skogskonto, 1754
- uttag för användning i näringsverksamhet, 1754
- utvidgat reparationsbegrepp, 1738
- vad är inkomst av skogsbruk?, 1752
- vem ska beskattas, 1722
- värdeminskning, 1744
- värdering av uttag, 1733, 1754
- växande gröda, 1723, 1737, 1749
- återföring, 1803, 1805, 1809, 1810, 1811
- återväxtåtgärder, 1764
- återväxtåtgärder, avverkningsrätt, 1767
- överlåtelse av arrenderätt m.m., 1725
- överlåtelse av näringsfastighet, 1731
- Jordbruksfastighet utomlands, 1693
- Justering av anskaffningsvärdet, 1687
- Jämförbarhetsanalys, 1468, 1476
- Jämförelsefaktorer, 1444
- Kapitalandelsbevis, 1223
- Kapitalförlust
 - näringsverksamhet, 1218
- Kapitalrabatt, 1232
 - konvertibellån, 1232
 - optionslån, 1232
- Kapitaltillgång, 1898
- Kapitaltillskott, 1536
- Kapitalvinst
 - näringsverksamhet, 1218
- Karaktärsbyte, 1688
 - anskaffningsvärde, 1406
- Kedjebeskattning, 1226
- Kommanditbolag, 1217
 - underskott, 1217
- Kompensationsinvändningar, 1435
- Konkurs, 1243
- Konsignationslager, 1629
- Kontinuitetsprincipen, 1404
- Kontraktsnedskrivning, 1642
- Kooperativ förening, 1318
- Korrigeringsregeln, 1428
- Kostnader för anställdas pensionering, 1620
- Kostnadsplusmetoden, 1455
- Kreditinstitut och värdepappersbolag, 1642
- Kupongskatt
 - bulvanregeln, 1361
- Kyotoenheter, 1892
- Lager, 1625
- Lagerandelar, 1223
- Lagerbevis, 1628
- Lagerfastighet, 1564
- Lagerreserv, 1631
- Lantmäteriförrättningsutgift, 1623
- Lex Asea, 1639
- Likvida medel, 1566

- Likvidation, 1241
- Livförsäkringsföretag, 1306
- Lokalkostnader, 1621
 - förhyrd arbetslokal, 1621
 - lokal i egen näringsverksamhet, 1621
- Lundintransaktion, 1236
- Lån eller utdelning, 1231
- Låneförbudet, 1245
- Lönebikostnad, 1619
- Lönekostnader
 - allmän löneavgift, 1619
 - arbetsgivaravgifter, 1619
 - avgiftsunderlag, 1619
 - skattebetalning, 1619
 - SLF, 1619
- Löpande beskattning av lagerfastighet, 1839
 - värdeminskningssavdrag, 1839
 - återföring av värdeminskningssavdrag, 1839
- Löpande räkning
 - a conto-belopp, 1834
 - beskattning i takt med faktureringen, 1833
 - definition, 1832
 - fakturering enligt god redovisningssed, 1833
 - förskott, 1834
- Makar, 1419
- Markanläggning, 1699
 - anskaffningsvärdet, 1701
 - arv, gåva m.m., 1701
 - avdrag för anskaffning av markanläggning, 1700
 - karaktärsbyte, 1702
 - nyttjanderättshavares anskaffningar, 1701
 - reparation och underhåll, 1700
- Markinventarier, 1702
 - ledningar, 1702
- Marknadsföringsbidrag, 1554
- Marknadsprismetoden, 1452
- Medhjälpfall, 1419
- Mervärdesskatt, 1596
- Minskning av aktiekapitalet, 1238
- Minskning av reservfond, 1239
- Mobilmaster, 1678
- Nedskrivning av fordran, 1574
 - direkt eller indirekt nedskrivning, 1577
 - lånefordran, 1577
- Negativ goodwill, 1659
- Nettoförsäljningsvärde, 1634
- Nettomarginalmetoden, 1457
- Nullitet, 1355
- Ny-, till- eller ombyggnad, 1679
- Nyttjanderättshavares förbättringar, 1689
 - fastighetsägarens beskattning, 1689
 - nyttjanderättshavares beskattning, 1689
- Näringsbidrag, 1636, 1891
 - avsikt, 1896
 - beskattningstidpunkt, 1895
 - certifierade utsläppsminskningar, 1892
 - elcertifikat, 1891
 - inte kopplat till prestation, 1899
 - kapitaltillgång, 1898
 - lagertillgångar, 1894
 - redovisning, 1902
 - senare beskattningsår, 1895
 - skattepliktigt, 1731, 1893
 - startstöd, 1898
 - stöd till kreditinstitut, 1892
 - till sameby, 1899
 - utbetalare, 1892
 - utsläppsminskningssenheter, 1892
 - utsläppsrätter, 1891
 - återbetalning, 1894
 - ändamål, 1896
- Näringsfastighet, 1564
 - andelshus, 1693, 1696
 - bostadsförmån, 1694, 1697

- förmånsvärde, 1694
- Näringskriterier, 1364
 - förvärvssyfte, 1364
 - självständighet, 1365
 - yrkesmässighet, 1364
- Näringsverksamhet
 - beskattningstidpunkt, 1211
 - beskattningsår, 1213
 - EU-rätt, 1412
 - fysisk person, 1410
 - i utlandet delägarbeskattad
 - juridisk person, 1414
 - juridisk person, 1418
 - självständig näringsverksamhet
 - utomlands, 1410
 - svenskt handelsbolag, 1413
 - taxeringsår, 1213
 - underlag för skatt, 1212
 - utländsk juridisk person, 1216
 - vem ska beskattas?, 1212
- Näringsverksamhet bedriven i annan form, 1211
 - dödsbo, 1211
 - staten, kommuner m.fl., 1211
- OECD:s modellavtal, 1349, 1351
- OECD:s riktlinjer, 1440
 - armlängdsprincipen, 1441
 - avtal om kostnadsfördelning, 1502
 - Cost Contribution Arrangements, CCA, 1502
 - dokumentation, 1544
 - immateriella tillgångar, 1483
 - jämförbarhetsanalys, 1468
 - kostnadsplusmetoden, 1455
 - marknadsprismetoden, 1452
 - nettomarginalmetoden, 1457
 - omstrukturering, 1509
 - prismetoder, 1449
 - tjänster, 1494
 - vinstdelningsmetoden, 1462
 - återförsäljningsprismetoden, 1453
- Olovlig utdelning, 1227
- Omfakturering, 1500
- Omfångsfrågan, 1207
- Omräkningstal, 1695
- Organisationsutgifter, 1582
 - aktivering, 1585
 - avdrag i efterhand, 1584
 - bevisbördan, 1584
 - förvaltningskostnad, 1582
 - icke avdragsgilla
 - organisationskostnader, 1583
 - stämpelkostnad, 1583
 - utgifter för fusion eller fission, 1582
- Osäker fordran, 1575
- Pactum turpe, 1356
- Patenträtt, 1560
- Penninglån, 1245
- Pensionsförsäkringar och pensionssparkonton, 1604
- Pensionskostnad
 - A-kassemodellen, 1873
 - allmän pensionsplan, 1848
 - arbetstagare, 1853
 - avgångspension, 1874
 - avgångsvederlag, 1875
 - avräkning av tidigare tryggnad, 1872
 - avsatt till pensioner, 1855
 - avsättning i balansräkning, 1877
 - avsättningar för pensioner och liknande förpliktelser, 1855
 - avtalspension, 1869
 - betalning av premie, 1857
 - bruttolöneavstående, 1867
 - byte av arbetsgivare, 1879
 - byte av tryggnadeform, 1878
 - delpension, 1873
 - depåförsäkring, 1856, 1872, 1873
 - destinatär, 1851

- direktpension, 1852, 1856
- disponibla pensionsbelopp, 1882
- fondförsäkring, 1856, 1872, 1873
- fribrev, 1850, 1851
- förhöjt prisbasbelopp, 1867
- försäkringstekniska grunder, 1851, 1876
- gottgörelse från pensionsstiftelse, 1889
- huvudregeln, 1866
- indexering, 1878
- intjänandetid, 1852, 1871
- intjänandetidsfaktor, 1852, 1871
- kapitalförsäkring, 1856
- kapitalvärde, 1851, 1876
- kompletteringsregeln, 1869
- kreditförsäkring, 1849, 1855
- livsvarig pension, 1851
- pensionsavtal, 1850
- pensionsborgenär, 1851
- pensionsgäldenär, 1851
- pensionsmedförande lön, 1852
- pensionsreserv, 1851
- pensionsstiftelse, 1855, 1875, 1886
- pensionsutfästelse, 1850
- PRI Pensionsgaranti, 1862
- PRI-modellen, 1862
- prisbasbelopp, 1867
- PRI-stiftelser, 1864
- solidariskt betalningsansvar, 1855
- temporär pension, 1851
- tjänstepensionsförsäkring, 1856
- traditionell pensionsförsäkring, 1856
- tryggandeformer, 1855
- unit-linked-försäkring, 1856
- uppdragstagare, 1853
- utländsk pensionsförsäkring, 1859

- utländskt tjänstepensionsinstitut, 1859
- värdesäkring, 1878
- återlån från pensionsstiftelse, 1888
- överföring till pensionsstiftelse, 1864
- överlåtelse av pensionsutfästelse, 1885
- Pensionskostnader, 1620
- Pensionsstiftelse, 1569
- Periodiseringsfrågan, 1207
- Periodiskt understöd, 1359
- Personalkostnader, 1613
 - bilförmån, 1615
 - fri hemdator, 1615
 - fri och delvis fri bostad, 1615
 - gåvor till anställda, 1614
 - kontant lön, 1613
 - kostnader för hälso- och sjukvård, 1613
 - resekostnadsersättningar, 1615
 - rätt beskattningsår, 1616
 - värde av eget arbete m.m., 1613
 - övriga förmåner, 1615
- Personalstiftelse, 1569
- Personalvård, 1618
 - bidrag till personalsammanslutningar, 1618
- Post för post, 1631
- PRI-modellen, 1862
- Prismetoder, 1449, 1466
- Prissättningsbesked, 1553
- Privat lösöre, 1559
- Privatbostadsföretag, 1220, 1317, 1322
 - äkta bostadsföretag, 1322
- Pågående arbeten, 1642
 - arbeten på egen fastighet, 1832
 - företag som omfattas, 1831
 - löpande räkning, fast pris, 1643
- Pågående arbeten i byggnads- och konsultföretag m.m.

- a conto-belopp, 1834
- fast pris, 1834
- intressegemenskap, 1836
- löpande räkning, 1832
- resultatavräkning, 1835
- Rabatt, pristillägg, 1383
- Redovisning av offentliga stöd, 1902
- Reklam och sponsring, 1605
 - FoU-kostnad, 1610
 - gränsdragning mot gåva, 1608
 - motprestationens art, 1609
 - personalkostnader, 1609
 - reklam- eller PR-kostnad, 1609
 - representationskostnad, 1610
 - rättspraxis, 1606
- Reklamgåva, 1581
- Reparation och underhåll samt vissa ändringsarbeten, 1678
 - ny-, till- eller ombyggnad, 1679
 - utvidgade reparationsbegrepp, 1678
 - ändringsarbeten på en byggnad, 1678
- Representation, 1577
 - demonstrationer och visningar, 1579
 - i form av gåvor, 1580
 - i hemmet, 1580
 - intern, 1579
 - jubileum, invigning av anläggning m.m., 1579
 - lyxbetonad, 1579
 - personalfest, 1579
 - styrelsesammanträde m.m., 1580
- Reservfond
 - nedsättning, 1239
- Reseskyddsförsäkringar, 1602
- Resultat från handelsbolag, 1216
- Rotvärdet, 1769
- Royalty, 1385
 - administrativ kostnad, 1623
- Räkenskapsenlig avskrivning, 1663
 - avyttringar, 1670
 - förenklat årsbokslut, 1665
 - huvudregel, 1665
 - kompletteringsregeln, 1666
 - kontraktsnedskrivning, 1675
 - lågt verkligt värde, 1667
 - mervärdesskatten och avskrivningsunderlaget, 1674
 - nedskrivning, 1667
 - restvärdesavskrivning, 1668
 - skattemässig överavskrivning, 1670
 - särskilt hög utgift, 1670
 - övergång till räkenskapsenlig avskrivning, 1673
- Räntebidrag, 1901
 - bostadsändamål, 1901
- Rättighet, 1386
- Rättvisande bild, 1206
- Rörelsesmitta, 1559
- Sambandet, 1206
- Sambruksförening, 1326
- Samfällighet, 1326, 1383, 1568
- SCE, 1347
- SE, 1345
- Sjukpenning, 1570
- Självständig näringsverksamhet
 - utomlands, 1410
 - EU-rätt, 1412
 - passiv näringsverksamhet, 1413
- Skadeförsäkringsföretag, 1307
- Skadestånd, 1570, 1593
 - avtalsbrott o.d., 1594
 - engångsbelopp, 1594
 - livränta, 1593
 - utomobligatoriskt skadestånd, 1595
- Skalbolag, 1220
- Skiljemannakonvention, 1552
- Skogsavdrag, 1767
 - allframtidssupplåtelse, 1784

- anskaffningsvärde del av fastighet, 1781
- arealförvärv, 1782
- avdrag endast under innehavstiden, 1772
- avdrag för handelsbolag, 1772
- avdragsbelopp, 1770
- avdragsgrundande skogsintäkt, 1769
- avdragsutrymme, 1772
- beskattningsår avdrag, 1770
- fastighetsreglering, 1776, 1784
- förvärv efter övergången till 1981 års regler, 1774
- förvärv genom arv, gåva, 1777
- ideell andel, 1781
- klyvning, 1784
- koncernföretag, 1785
- koncernförhållanden, 1780
- köp eller arv, 1778
- lägsta avdragsbelopp, 1771
- rationaliseringsförvärv, 1770
- rätten till avdrag, 1768
- skogsavdragets storlek, 1768
- transaktion mellan makar, 1778
- äldre skogsinnehav, 1773
- Skogsbruk, 1752
 - rationaliseringsförvärv, 1786
- Skogskonto, 1792
- Skogsskadekonto, 1795
- Skrotningsbidrag, 1896
 - ackumulerad inkomst, 1896
- SLP, 1596
- Sparbankernas säkerhetskassa, 1326
- SRU, 1206
- Statlig inkomstkatt
 - aktiebolag, 1216
 - ekonomisk förening, 1216
- Statliga räntebidrag, 1688
- Statligt stöd till kreditinstitut, 1897
- Stödbrev, 1542

Särskild löneskatt

- pensionskostnader, 1596

Särskilda förluster, 1621

- advokat- och rättegångskostnad, 1622
- böter/avgifter, 1622
- deklarationshjälp m.m., 1622

Särskilda skatter och avgifter, 1596

Testamente, 1355

Tillståndspliktig verksamhet, 1371

Tjänstepensionsinstitut, 1859

Tomtrörelse, 1784

- annat ändamål än bebyggelse, 1842
- anställda, 1842
- avskattning vid karaktärsbyte, 1843
- byggnadstomt, 1842
- detaljplan, 1841
- enkel tomtrörelse, 1841
- exempel, 1845
- expropriation, 1842
- från näringsverksamhet till kapital, 1844
- förstagångsupplåtelser, 1842
- gemensamt ägda tomter, 1841
- grustag, 1842
- kapital till näringsverksamhet, 1843
- kvalificerad tomtrörelse, 1840
- lagervärdering, 1844
- lagrets ingångsvärde, 1844
- marknadsvärde överstiger omkostnadsbelopp, 1843
- mindre markområden för sammanläggning, 1842
- när upphör tomtrörelse?, 1845
- rörelsen börjat?, 1841
- slutförsäljning av tomtlager, 1844
- tomt som gåva, 1842

- undantag, 1842
- övergångsbestämmelser, 1845
- Transfer pricing, 1427
- Trust
 - appointment, 1352
 - bare trust, 1353
 - beneficiaries, 1349
 - beskyddare, 1350, 1352
 - charitable, 1350
 - completely constituted, 1353
 - constructive trust, 1353
 - declaration of trust, 1353
 - discretionary trust, 1353, 1354
 - diskretionär, 1353
 - equitable title, 1352
 - equity, 1351
 - express trust, 1353
 - fixed trust, 1353
 - förmånstagare, 1349
 - förordnande, 1352
 - grantor retained annuity trust, 1350
 - Haag-konvention, 1350
 - incompletely constituted, 1353
 - instruktionsbrev, 1351
 - inter vivos, 1352
 - interest in possession trust, 1354
 - irrevocable, 1349, 1353
 - letter of wishes, 1351
 - living trust, 1352
 - oåterkallelig, 1350
 - private, 1350
 - protector, 1350
 - public, 1350
 - revocable, 1353
 - rule of perpetuities, 1350
 - settlor, 1349
 - simple trust, 1353
 - skatteavtal, 1349, 1351
 - special trust, 1353
 - stiftare, 1349, 1351
 - testamentary, 1352
 - the legal owner, 1352
 - trust corpus, 1352
 - trust document, 1350
 - trustee, 1349
 - trustegendom, 1351
 - trusts under agreement, 1352
 - trusturkund, 1349
 - will trust, 1352
 - åtnjutanderätt, 1352
 - ägare, 1352
- Trustbildning
 - oåterkalleligt förordnande, 1353
 - stiftarens inflytande, 1356
- Undanröjande av dubbelbeskattning, 1551
- Underskott
 - aktiebolag, 1217
 - ekonomisk förening, 1217
 - kommanditbolag, 1217
 - näringsverksamhet, 1303
- Uppskjuten beskattning, 1360
- Utbildnings- och kurskostnader, 1590
 - lönekostnader, 1592
 - rekreationsinslag, 1592
 - studieresor, 1591
- Utdelning, 1234, 1235, 1237
 - från ekonomiska föreningar, 1228
 - från kooperativ förening, 1234
 - **från utländska företag**, 1237
 - kapitalplaceringsandelar, 1235
 - lagerandelar, 1235
 - maximal, 1227
 - näringbetingade andelar, 1235
 - till aktiebolag eller ekonomisk förening, 1234
 - till förvaltningsföretag, 1235
- Utdelning på aktier, 1826
- Utdelningsbegreppet, 1226
- Utfästelse om gåva, 1355
- Utländsk juridisk person, 1327, 1354
 - lågbeskattade inkomster, 1333

- Utländsk lotterivinst, 1566
- Utländska skatter, 1597
- Utländska tjänstepensionsinstitut, 1306
- Utländskt bolag, 1329
- Utskiftade medel, 1238
- Utskiftning från ekonomisk förening, 1244
- Utsläppsminskningssenheter, 1892, 1896
- Utsläppsrätter, 1626, 1896
- Uttag, 1571
- Uttagsbeskattning vid byggnadsarbete på egen fastighet, 1837
 - allmänna regler, 1838
 - egen byggnadsrörelse eller genom ett HB, 1838
 - konsekvenser, 1838
 - varor av ringa värde, 1837
 - vinstpåslag, 1837
 - värdet av egen arbetsinsats, 1838
- Varufordringar, 1574
- Varulager, 1626
- Verkliga värdet
 - inkurans, 1635
 - nettoförsäljningsvärde, 1634
- Viltvårdsområde, 1384
- Vindkraftverk, 1678
- Vinstandelslån, 1233
- Vinstandelsstiftelse, 1616
 - avdragsrätt, 1616
 - rättsfall, 1617
 - socialavgifter och vinstandelsmedel, 1617
 - särskild löneskatt, 1618
- Vinstdelningsmetoden, 1462
- Värdeminskningsavdrag, 1561, 1682
- Värdering av lager, 1827
 - allmänna värderingsreglerna i 17 kap. IL, 1828
 - anskaffningsvärdet, 1828
 - lager av material, 1831
 - skattemässigt anskaffningsvärde, 1829
 - verklig förlust, 1830
 - värdenedgång, 1829
- Årsredovisningslagen, 1204
- Återanskaffningsvärde, 1634
- Återbetalningsskyldighet, 1900
 - befrielse från, 1891, 1900
 - stöd, 1893
- Återföring av värdeminskningsavdrag
 - andelshus, 1719
 - arv, gåva m.m. av näringsbostadsrätter, 1715
 - arv, testamente, gåva, bodelning, 1709
 - avskrivning med ersättningsfond, 1713
 - begränsning vid värdenedgång, 1712
 - bidrag och lån, 1719
 - bostadsrätter, 1714
 - delavyttring, 1711
 - fiktiva värdeminskningsavdrag, 1710
 - förbättrande reparation och underhåll, 1711
 - handelsbolags avyttring av fastigheter, 1709
 - lagertillgång eller kapitaltillgång, 1709
 - lagertillgångar, 1714
 - näringsfastighet blir privatbostadsfastighet, 1712
- Återförsäljningsprismetoden, 1453
- Ökade levnadskostnader, 1610
 - resa högst tre månader, 1610
 - yrkesfiskare, 1612
- Överföring av tillgångar mellan näringsverksamheter, 1573
- Överföring mellan företag, 1229
- Överlåtelse av näringsverksamhet, 1570