Handledning för beskattning av inkomst vid 2012 års taxering

Avdelning 3 – Inkomst av tjänst (avsnitt 21–28)

Avdelning 4 – Inkomst av kapital (avsnitt 29–41)

ISBN 978-91-86525-54-5
SKV 399-2 utgåva 1

Elanders Sverige 2012

Innehåll

Förkortningslista **565**

Avdelning 3 − Inkomst av tjänst **571**

21 Grundläggande bestämmelser **573**
21.1 Inledning **573**
21.2 Avgränsningen av inkomstslaget tjänst **574**
21.2.1 Inkomster som räknas till inkomstslaget tjänst 574
21.2.2 Vad som inte räknas till inkomstslaget tjänst 576
21.3 Definitioner **576**
21.4 Beskattningstidpunkten **577**
21.4.1 När intäkter ska tas upp 578
21.4.2 När kostnader ska dras av 582
21.5 Resultatet **585**

22 Vad som ska tas upp i inkomstslaget tjänst **587**
22.1 Inledning **587**
22.2 Ersättningar och förmåner **587**
22.2.1 Allmänt om lön och löneförmåner 587
22.2.2 Skattekompensation 591
22.2.3 Förmåner vid tjänsteresa och representation 596
22.2.4 Förmåner i samband med fredsbevarande tjänst 601
22.2.5 Varor och tjänster av begränsat värde 602
22.2.6 Kläder 604
22.2.7 Statsministerns tjänstebostad 606
22.2.8 Statsråds resa med statsrådsbil 606
22.2.9 Personalvårdsförmåner 606
22.2.10 Personalrabatter 610
22.2.11 Gåvor till anställda 614
22.2.12 Förvärv av värdepapper 616
22.2.13 Personaloptioner 620
22.2.14 Utbildning vid omstrukturering m.m. 626
22.2.15 Utbildning under pågående anställning 628

22.2.16 Hälso- och sjukvård 629
22.2.17 Grupplivförsäkringar m.m. 635
22.2.18 Gruppsjukförsäkringar 636
22.2.19 Ersättningar till statligt anställda stationerade utomlands m.m. 636
22.2.20 Ersättningar till utländska experter, forskare eller andra nyckelpersoner 637
22.2.21 Ersättningar för tjänstgöring hos det svenska totalförsvaret 640
22.2.22 Resa vid anställningsintervju 640
22.2.23 Inställelse- och arbetsresor 641
22.2.24 Flyttningsersättningar 642
22.2.25 Ersättningar vid arbetskonflikt 644
22.2.26 Sjukpenning m.m. 644
22.2.26.1 Ersättning från utlandet vid sjukdom 645
22.2.27 Föräldrapenning och vårdbidrag 645
22.2.27.1 Ersättning från utlandet för vård av barn m.m. 645
22.2.28 Ersättningar vid utbildning och arbetslöshet 646
22.2.28.1 Ersättning från utlandet vid arbetslöshet m.m. 647
22.2.29 Livräntor 648
22.2.30 Engångsbelopp 649
22.2.31 Barnpension 651
22.2.31.1 Barnpension från utlandet 651
22.2.32 Ersättningar från arbetsgivare som står självrisk 651
22.2.33 Ersättningar för sjukvårdsutgifter 651
22.2.34 Utländska pensionsförsäkringar 651
22.2.35 Egenavgifter 652
22.2.36 Förbjudna lån 653
22.2.37 Periodiska understöd 653
22.2.38 Stipendier 654
22.2.39 Marie Curie-stipendier 661
22.2.40 Lotterier och vinster i pristävlingar 661
22.2.41 Avgångsersättningar 664
22.2.42 Dagbarnvård, behandlingshem m.m. 665
22.2.43 Drickspengar 668
22.2.44 Fri hemresa, arbetsresa m.m. 668
22.2.45 Fri parkering, garageplats, parkeringsböter m.m. 669
22.2.46 Hyresersättning från arbetsgivare 670
22.2.47 Ersättningar till idrottsutövare 671
22.2.48 Skadestånd 672
22.2.49 Vinstandelsstiftelse m.m. 673
22.2.50 Ersättningar från SIPRI 674
22.2.51 Utländska ersättningar i samband med nationalsocialistisk förföljelse m.m. 675
22.2.52 Övrigt 676
22.3 Pension 679
22.3.1 Allmänt om pensioner 679

22.3.2 Pension enligt svensk socialförsäkringslag 679
22.3.3 Pension på grund av tidigare tjänst 680
22.3.3.1 Gränsdragningsproblematik 681
22.3.4 Pension på grund av pensionsförsäkring, pensionssparkonto och till förmånstagare enligt avtal om tjänstepension 683
22.3.5 Allmänt om utländska pensioner 684
22.3.5.1 Pension enligt utländska socialförsäkringslagar 685
22.3.5.2 Pension på grund av tidigare tjänst i utlandet 685
22.3.5.3 Pension på grund av utländsk pensionsförsäkring 686

23 Värdering av förmåner 689
23.1 Inledning 689
23.2 Värdering till marknadsvärdet 689
23.3 Kostförmån 690
23.4 Bilförmån 698
23.4.1 Allmänt 698
23.4.2 Bevisfrågor vid bilförmån 700
23.4.3 Beräkning av förmånsvärde 705
23.4.4 Justering av bilförmån 716
23.4.5 Fritt drivmedel 722
23.4.6 Trängselskatt som avser privata resor 724
23.5 Reseförmån med inskränkande villkor 724
23.6 Ränteförmån 725
23.7 Bostadsförmån 729
23.8 Förmån av fri semesterbostad 731
23.9 Beskattning av dispositionsrätt till fritidsbostad eller båt 733

24 Vad som ska dras av i tjänst 735
24.1 Inledning 735
24.2 Avdragsbegränsning 735
24.3 Tjänsteresor 736
24.3.1 Tjänsteställe 736
24.3.2 Resekostnad vid tjänsteresa 741
24.3.3 Ökade levnadskostnader vid tjänsteresa 745
24.3.4 Tremånadersregeln 746
24.3.5 Avdragets beräkning vid tjänsteresa 749
24.3.6 Utrikes tjänsteresa 753
24.3.7 Reducering för kostförmån 755
24.4 Ökade levnadskostnader vid tillfälligt arbete och dubbel bosättning ... 757
24.4.1 Grundläggande krav, begrepp m.m. 757

24.4.2 Tillfälligt arbete ... 757
24.4.3 Dubbel bosättning ... 760
24.4.4 Avdragets beräkning ... 763
24.5 Hemresor ... 767
24.6 Skattefria ersättningar, begränsad avdragsrätt ... 771
24.7 Sjöinkomst ... 771
24.8 Inställelseresor ... 771
24.9 Resor till och från arbetet ... 772
24.10 Kostnader vid utbildning, kurser, konferenser m.m. ... 783
24.10.1 Utbildning under pågående anställning m.m. ... 784
24.10.2 Utbildning vid omstrukturering m.m. ... 786
24.11 Arbetsrum ... 787
24.12 Dagbarnvårdares avdrag m.m. ... 788
24.12.1 Dagbarnvårdare i familjedaghem ... 788
24.12.2 Vård i familjehem ... 792
24.12.3 Kontrakterade jourhem ... 793
24.12.4 Kontaktpersoner och kontaktfamiljer m.m. ... 794
24.13 Idrottsutövares avdrag ... 795
24.14 Representation ... 796
24.15 Andra avdragsgilla utgifter enligt lag ... 798
24.15.1 Skyddsutrustning och skyddskläder m.m. ... 798
24.15.2 Förluster på grund av redovisningsskyldighet ... 799
24.15.3 Pensionsutgifter ... 799
24.16 Övriga kostnader ... 799
24.16.1 Allmänt ... 799
24.16.2 Arbetsredskap m.m. ... 800
24.16.3 Vissa kostnader i samband med politikers uppdrag ... 803
24.16.4 Vård och hjälpmedel ... 804
24.16.5 Hund ... 805
24.16.6 Övrigt ... 807
24.17 Egenavgifter ... 810
24.18 Hobbyverksamhet ... 811

25 Sjöinkomst ... 821
25.1 Inledning ... 821
25.2 Sjöinkomst ... 823
25.2.1 Sjöinkomstavdrag och skattereduktion för sjöinkomst ... 823
25.2.2 Vem får sjöinkomstavdrag/skattereduktion för sjöinkomst? ... 824
25.2.3 Klassificering av fartyg ... 825

25.3 Preliminär skatt på sjöinkomst ... 826
25.3.1 Ändrad beräkning av skatteavdrag (jämkning) ... 826
25.4 Inkomstberäkningen ... 827
25.4.1 Kontanta ersättningar ... 827
25.4.2 Förmåner m.m. allmänt ... 827
25.4.2.1 Kostförmån ... 828
25.4.2.2 Resor till och från fartyg ... 828
25.4.2.3 Fritt logi ... 829
25.5 Avdrag i deklarationen ... 829
25.6 Andra utländska fartyg än EES-handelsfartyg ... 830
25.7 Kontrolluppgift för sjöinkomst ... 830

26 Beskattning av diplomater m.fl. ... 833
26.1 Inledning ... 833
26.2 Beskattning av svenska diplomater m.fl. ... 833
26.3 Beskattning av utländska diplomater m.fl. ... 834
26.3.1 Bestämmelserna i IL och SINK ... 834
26.3.2 Bestämmelserna i KupL ... 835
26.3.3 Bestämmelserna i FTL, FSL och FAvL ... 836
26.3.4 Bestämmelserna i IPL ... 836
26.4 1961 års Wienkonvention ... 837
26.4.1 Beskickningslokaler m.m. ... 837
26.4.2 Diplomatiska företrädare m.fl. ... 838
26.5 1963 års Wienkonvention ... 839
26.5.1 Konsulatslokaler m.m. ... 839
26.5.2 Konsuler m.fl. ... 840
26.6 Jämförelse av Wienkonventionerna och intern svensk rätt ... 841

27 Tjänstgöring vid Europeiska unionen ... 843
27.1 Inledning ... 843
27.2 Mötesdeltagare ... 843
27.3 Anställda ... 844
27.4 Nationella experter ... 847
27.5 Skattefria förmåner för statligt anställda nationella experter m.fl. stationerade utomlands ... 849
27.6 Lärare vid Europaskolorna m.fl. ... 850
27.7 Kommissionens ledamöter ... 850
27.8 Europaparlamentarikerna ... 851

27.9 Assistenter till Europaparlamentarikerna 852
27.10 Europeiska universitetsinstitutet 853

28 Beskattning av representanter vid FN och dess fackorgan 855
28.1 Inledning 855
28.2 Allmänt 855
28.3 Representanter och anställda vid FN 856
28.4 FN-konventionen 856
28.5 Avtalet med UNHCR 857
28.6 Representanter, anställda m.fl. vid FN:s fackorgan 857
28.7 Fackkonventionen 857
28.8 IMO-konventionen 859

Avdelning 4 − Inkomst av kapital 861

29 Grundläggande bestämmelser 863
29.1 Inledning 863
29.2 Allmänt 864
29.3 Vad hänförs till inkomst av kapital? 866
29.3.1 Intäkter 866
29.3.2 Avdrag 867
29.3.3 Vad beskattas som kapitalvinst i inkomstslaget kapital? 869
29.4 När ska beskattning ske av löpande intäkter? 871
29.5 När ska beskattning av kapitalvinst ske? 876
29.5.1 Beskattningsutlösande händelser/Avyttring 876
29.5.2 Skattskyldighetens inträde – Avyttringstidpunkten 881
29.6 Beräkning av skattepliktig kapitalvinst och avdragsgill kapitalförlust 883
29.6.1 Beräkningen 883
29.6.2 Anskaffningsutgiften 884
29.6.3 Hur stor del är skattepliktig respektive avdragsgill? 890

30 Löpande inkomster och utgifter 893
30.1 Inledning 893
30.2 Löpande beskattning av privatbostadsfastighet 893
30.2.1 Inkomster 893
30.2.2 Avdrag 895

30.3 Löpande beskattning av privatbostadsrätt 897
30.3.1 Egen användning som privatbostad 897
30.3.2 Inkomster 897
30.3.3 Avdrag 898
30.4 Löpande beskattning av hyresrätt m.m. 899
30.4.1 Nyttjanderätt till bostad 899
30.4.2 Inkomster 900
30.4.3 Avdrag 900
30.5 Löpande beskattning av oäkta bostadsrätt 901
30.5.1 Oäkta bostadsrätter m.m. 901
30.5.2 Inkomster 901
30.5.3 Avdrag 903
30.6 Ränteinkomster 904
30.6.1 Räntor från utlandet 909
30.7 Utdelning 910
30.7.1 Vad beskattas som utdelning? 910
30.7.1.1 Utdelning från utländskt bolag 914
30.7.2 Utdelningsförfarandet 915
30.8 Utskiftning 917
30.9 Övriga inkomster av kapital 919
30.10 Förvaltningsutgifter och omkostnader 923
30.11 Ränteutgifter 927
30.11.1 Vad hänförs till utgiftsränta? 927
30.11.2 Vem får göra avdraget? 932
30.12 Övriga avdrag och omkostnader 933
30.13 Begränsad skattskyldighet 935
30.13.1 Intäkter 935
30.13.1.1 Ränta 935
30.13.1.2 Utdelning från svenskt aktiebolag och svensk investeringsfond 935
30.13.1.3 Utdelning från svensk ekonomisk förening 936
30.13.1.4 Privatbostadsfastighet och privatbostadsrätt 936
30.13.1.5 Bostadsrätter och liknande som inte är privatbostad 937
30.13.1.6 Hyresbostäder 938
30.13.2 Avdrag 938

31 Avyttring av fastigheter 941
31.1 Inledning 941
31.2 Gemensamma principer 941
31.2.1 Tidpunkt för beskattning av kapitalvinst 947
31.2.2 Avdragsrätt och avdragstidpunkt för kapitalförlust 948

31.3 Beräkningsenhet 950
31.3.1 Taxeringsenhet/del av taxeringsenhet 950
31.3.2 Delavyttring 952
31.3.3 Ideell andel av fastighet 952
31.3.4 Tomtmark 952
31.4 Vinstberäkningen 954
31.4.1 Allmänt om vinstberäkningen och diverse begrepp m.m. 954
31.4.2 Försäljningspris och försäljningsutgifter 955
31.4.3 Fastighetsreglering, klyvning och inlösen 957
31.4.4 Allframtidsupplåtelse 959
31.4.5 Ersättning för inventarier 960
31.5 Omkostnadsbeloppet 960
31.5.1 Allmänt om omkostnadsbeloppet 960
31.5.2 Anskaffningsutgiften/Inköpspris 962
31.5.2.1 Fastigheter förvärvade före år 1952 962
31.5.2.2 Förvärv genom arv, gåva, testamente, bodelning eller liknande 963
31.5.3 Förbättringsutgifter 963
31.5.3.1 Förbättringsutgifter på privatbostadsfastighet 963
31.5.3.2 Förbättringsutgifter m.m. på näringsfastighet, allmänt 968
31.5.4 Värdeminskningsavdrag och liknande för näringsfastigheter 970
31.5.4.1 Allmänt om återförande av värdeminskningsavdrag m.m. 970
31.5.4.2 Begränsad återföring vid värdenedgång 971
31.5.4.3 Återföring av värdeminskningsavdrag vid karaktärsbyte från näringsfastighet till privatbostadsfastighet 973
31.5.5 Särskilt om ersättningsfond 974
31.6 Omkostnadsbeloppet vid delavyttring och allframtidsupplåtelse 977
31.6.1 Delavyttring 977
31.6.2 Omkostnadsbelopp vid allframtidsupplåtelse 982
31.6.3 Omkostnadsbelopp efter delavyttring och allframtidsupplåtelser (konsumerat omkostnadsbelopp) 983
31.7 Omkostnadsbelopp vid skadeersättningar, övriga ersättningar, bidrag och skattereduktion 984
31.8 Begränsad skattskyldighet 986

32 Avyttring av bostadsrätter 987
32.1 Inledning 987
32.2 Allmänt 987
32.2.1 Tidpunkt för beskattning av kapitalvinst 989
32.2.2 Avdragsrätt och avdragstidpunkt för kapitalförlust 990
32.3 Vinstberäkning avseende privatbostadsrätt 990
32.3.1 Försäljningsintäkt 990

32.3.2 Omkostnadsbeloppet 991
32.3.2.1 Anskaffningsutgift 991
32.3.2.2 Förbättringsutgifter 992
32.3.2.3 Kapitaltillskott 994
32.4 Vinstberäkning avseende näringsbostadsrätt 995
32.4.1 Försäljningsintäkt 995
32.4.2 Omkostnadsbelopp 995
32.4.2.1 Förbättringsutgifter 996
32.4.3 Uppskov 997
32.4.4 Underskott i näringsverksamhet 997
32.5 Kvotering av kapitalvinstberäkning i inkomstslaget kapital 997
32.6 Handelsbolags avyttring 997
32.7 Vinstberäkning avseende andel i oäkta bostadsföretag 997
32.7.1 Försäljningsintäkt 997
32.7.2 Omkostnadsbeloppet 998
32.7.2.1 Anskaffningsutgift 998
32.7.2.2 Förbättringsutgifter 999
32.7.3 Lättnadsreglerna 1000
32.7.4 Kvittning och kvotering av kapitalförlust 1001
32.8 Begränsad skattskyldighet 1001

33 Uppskov vid bostadsbyten 1003
33.1 Inledning 1003
33.2 Förutsättningar för uppskov 1004
33.2.1 Ursprungsbostaden 1004
33.2.2 Ersättningsbostaden 1007
33.2.3 Tidsram för förvärv och bosättning 1010
33.2.4 Begäran om avdrag för uppskovsbelopp 1011
33.3 Beräkning av uppskovsbeloppet 1011
33.3.1 Slutligt uppskovsbelopp 1011
33.3.2 Preliminärt uppskovsbelopp 1013
33.3.3 Slutligt uppskovsbelopp året efter preliminärt uppskov 1014
33.3.4 Begränsning av uppskovsbelopp 1015
33.3.5 Uppskov med beskattningen av del av kapitalvinsten 1016
33.4 Vad är ersättning? 1017
33.5 Återföring av uppskovsbelopp 1020
33.5.1 Avyttring av ersättningsbostaden 1020
33.5.2 Avyttring av del av ersättningsbostaden 1022
33.5.3 Frivillig återföring 1022
33.5.4 Benefik överlåtelse av ersättningsbostaden 1022
33.5.5 Uppskov med kapitalvinst på andel i oäkta bostadsföretag 1024

33.6 Dödsfall efter avyttring av ursprungsbostad ... 1025
33.7 Schablonintäkt ... 1026

34 Avyttring av delägarrätter ... 1029
34.1 Inledning ... 1029
34.2 Tillgångar som beskattas som delägarrätter ... 1029
34.3 När ska kapitalvinstbeskattning ske? ... 1032
34.4 Beräkning av skattepliktig vinst och avdragsgill förlust ... 1040
34.4.1 Beräkningssättet ... 1040
34.4.2 Skattepliktig respektive avdragsgill andel ... 1047
34.5 Konvertibler, optionslån och aktieindexobligationer ... 1048
34.5.1 Konvertibler ... 1048
34.5.2 Optionslån ... 1050
34.5.3 Aktieindexobligationer ... 1053
34.6 Andelar i investeringsfonder ... 1055
34.6.1 Vilka slag av investeringsfonder finns? ... 1055
34.6.2 Beskattningen ... 1057
34.7 Optioner och terminer ... 1061
34.7.1 Allmänt ... 1061
34.8 Optioner ... 1062
34.8.1 Definitioner ... 1062
34.8.2 Beskattning av innehavaren ... 1064
34.8.3 Beskattning av utfärdaren ... 1065
34.8.4 Exempel på beskattning av svenska, standardiserade optioner ... 1070
34.8.4.1 Aktieoptioner ... 1070
34.8.4.2 OMX-optioner ... 1071
34.8.5 Garant i en nyemission ... 1072
34.9 Terminer ... 1072
34.9.1 Definitioner ... 1072
34.9.2 Beskattningstidpunkt ... 1075
34.9.3 Beskattning ... 1075
34.10 Kvittningsregler ... 1077
34.10.1 Förluster på optioner och terminer ... 1077
34.10.2 Förluster på den underliggande egendomen ... 1078
34.11 Blankning ... 1079
34.11.1 Definition ... 1079
34.11.2 Beskattning ... 1080
34.12 Begränsad skattskyldighet ... 1083

35 Utdelning och kapitalvinst − onoterade företag 1085
35.1 Inledning 1085
35.2 Reglernas tillämpningsområde 1085
35.2.1 Bakgrund 1085
35.2.2 Vem omfattas av reglerna 1086
35.2.3 Vilka andelar omfattas av reglerna 1086
35.3 Sparat lättnadsutrymme 1089

36 Avyttring av andelar i handelsbolag 1093
36.1 Inledning 1093
36.2 Avyttring av andelar eller inkråm 1094
36.3 Allmänt 1095
36.4 Avyttringsbegreppet 1096
36.5 Tidpunkten för beskattning 1097
36.6 Kapitalvinster och kapitalförluster 1097
36.6.1 Avdrag endast för verklig förlust 1097
36.6.2 Lagstiftning fr.o.m. den 18 april 2008 1098
36.7 Beräkningen av den justerade anskaffningsutgiften 1098
36.7.1 Tillskott och uttag 1099
36.7.2 Inkomster och underskott 1101
36.7.2.1 Indirekt ägande 1102
36.7.3 Negativ räntefördelning 1103
36.7.4 Expansionsfonder 1103
36.7.5 Periodiseringsfonder 1104
36.8 Negativ justerad anskaffningsutgift 1104
36.9 Redovisning i deklarationen 1105
36.10 Övergångsbestämmelser 1106
36.11 Begränsad skattskyldighet 1106

37 Avyttring av andelar i handelsbolag i vissa fall 1109
37.1 Inledning 1109
37.2 Förutsättningar för tillämpning av bestämmelserna 1110
37.2.1 Vinsten tas upp i näringsverksamhet 1112
37.3 Fördelning av resultatet 1115
37.4 Närståendekretsen 1116

38 Uppskov med beskattning vid andelsbyten 1117
38.1 Inledning 1117
38.2 Historik 1117
38.3 Framskjuten beskattning vid andelsbyten 1119
38.3.1 Förutsättningar för framskjuten beskattning 1119
38.3.2 Beskattningen 1121
38.3.3 Kvalificerade andelar 1123
38.4 Uppskovsgrundande andelsbyten 1124
38.4.1 Förutsättningar för uppskovsgrundande andelsbyten 1124
38.4.2 Omkostnadsbelopp och uppskovsbelopp 1127
38.4.3 Återföring av uppskovsbelopp 1130
38.4.3.1 Begränsad skattskyldighet 1133
38.4.4 Handelsbolag 1134
38.5 Partiella andelsbyten 1134

39 Avyttring av svenska fordringsrätter m.m. 1137
39.1 Inledning 1137
39.2 Tillgångar som beskattas som svenska fordringsrätter 1138
39.3 När ska kapitalvinstbeskattning ske? 1139
39.4 Beräkning av skattepliktig kapitalvinst och avdragsgill kapitalförlust 1140
39.4.1 Beräkningssättet 1140
39.4.2 Skattepliktig/avdragsgill del 1141

40 Avyttring av utländsk valuta m.m. 1143
40.1 Inledning 1143
40.2 Egendom som beskattas som utländsk valuta 1143
40.3 Beskattning av tillgångar 1146
40.3.1 När ska beskattning ske? 1146
40.3.2 Beräkning av skattepliktig vinst och avdragsgill förlust 1147
40.4 Beskattning av skulder 1149
40.4.1 När ska beskattning ske? 1149
40.4.2 Beräkning av skattepliktig vinst och avdragsgill förlust 1150

41 Avyttring av andra tillgångar 1153
41.1 Inledning 1153
41.2 Vilken egendom beskattas enligt 52 kap. IL? 1153
41.3 När ska kapitalvinstbeskattning ske? 1156

41.4 Hur beräknas vinst och förlust? 1156
41.4.1 Tillgångar som inte innehafts för personligt bruk 1156
41.4.1.1 Kapitalförsäkring 1157
41.4.1.2 Tillgångar som innehafts för personligt bruk 1158

Sakregister 1161

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 verksamhetsöverlåtelser (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 tryggande 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 3

Inkomst av tjänst

21 Grundläggande bestämmelser

21.1 Inledning

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

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

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

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

Uppkommer underskott vid beräkningen av inkomst av tjänst kan avdrag för underskottet medges från intäkt av tjänst närmast följande beskattningsår (s.k. rullning).

Till inkomst av tjänst hänförs också inkomst av hobbyverksamhet. Särskild begränsning gäller för rullning av underskott av hobbyverksamhet, se vidare avsnitt 24.14.

21.2 Avgränsningen av inkomstslaget tjänst

21.2.1 Inkomster som räknas till inkomstslaget tjänst

Grundläggande regel

I 10 kap. 1 § första stycket IL finns den grundläggande regeln:

> ”Till inkomstslaget tjänst räknas inkomster och utgifter på grund av tjänst till den del de inte ska räknas till inkomstslaget näringsverksamhet eller kapital.
>
> Med tjänst avses
>
> 1. anställning,
> 2. uppdrag, och
> 3. annan inkomstgivande verksamhet av varaktig eller tillfällig natur.”

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

Enligt 10 kap. 1 § tredje stycket räknas till inkomstslaget tjänst alltid inkomster och utgifter vid avyttring av sådana tillgångar som avses i 52 kap. om de inte ska räknas till inkomstslaget näringsverksamhet, *och* om

- tillgången eller materialet till denna förvärvats i huvudsak för att bearbetas av den skattskyldige, eller
- det uppkommit en vinst som till övervägande del beror på att den skattskyldige tillverkat eller bearbetat tillgången.

Bestämmelsen infördes i IL för att tydliggöra hur gränsdragningen mellan inkomstslagen kapital och tjänst skulle göras när den skattskyldige t.ex. säljer en bil som han renoverat eller ett hemslöjdsföremål som han tillverkat, utan att det för den skull rört sig om näringsverksamhet (prop. 1999/2000:2 s. 114). Redan av förarbetena till 1990 års skattereform (prop. 1989/90:110 s. 309 och s. 654) framgår att avyttring av tillgångar som anskaffats i *syfte* att bearbetas etc. *alltid* ska anses ingå i en hobbyverksamhet och alltså beskattas i inkomstslaget tjänst. Detta har kommit till uttryck i första strecksatsen ovan.

När det inte rör sig om hobbyverksamhet ska i stället en *bedömning* göras som utmynnar i att avyttringen beskattas i inkomstslaget kapital om vinsten till övervägande del utgör värdestegring på investerat kapital, och i inkomstslaget tjänst om vinsten till övervägande del är ett resultat av att tillgången bearbetats. Detta har kommit till uttryck i den andra strecksatsen ovan.

I 10 kap. 2 § IL sägs att som tjänst behandlas också rätt till

1. pension,
2. livränta, periodiska understöd eller liknande periodiska inkomster som inte är ersättning för avyttrade tillgångar,
3. ersättning på grund av sådana sjuk- eller olycksfallsförsäkringar som tecknats i samband med tjänst,
4. engångsbelopp på grund av personskada,
5. undantagsförmåner, och
6. sådana förmåner som avses i 11 kap. 30 § andra stycket, 31–36 och 46 §§.

Vissa inkomster som räknas till inkomstslaget tjänst

Till inkomstslaget tjänst räknas också vissa inkomster som utan att falla in under definitionen av tjänst ändå ska beskattas i inkomstslaget tjänst (10 kap. 3 § IL). Dit hör

1. utdelningar och kapitalvinster på aktier m.m., i den utsträckning som anges i 57 kap., i företag som är eller har varit fåmansföretag,
2. kapitalvinster på andelar i ett svenskt handelsbolag i den utsträckning som anges i 50 kap. 7 §,
3. penninglån som avses i 11 kap. 45 §, dvs. lån som lämnats i strid med 21 kap. 1–7 §§ aktiebolagslagen (2005:551), 11 § lagen (1967:531) om tryggande av pensionsutfästelse m.m. eller 2 kap. 6 § stiftelselagen, vanligen kallade förbjudna lån,
4. avskattning av pensionsförsäkring enligt bestämmelserna i 58 kap. 19 och 19 a §,
5. avskattning av pensionssparkonto enligt bestämmelserna i 58 kap. 33 §, och
6. avskattning av avtal om tjänstepension enligt bestämmelserna i 58 kap. 19 och 19 a §.

21.2.2 Vad som inte räknas till inkomstslaget tjänst

Till inkomstslaget tjänst räknas enligt 10 kap. 4 § IL inte

1. räntor på skulder för utbildning eller på andra skulder för tjänsten – sådan ränta är avdragsgill under inkomst av kapital, och
2. vad delägare i ett svenskt handelsbolag fått i lön från bolaget. Sådan ersättning hänförs till inkomst av näringsverksamhet eller, i vissa fall, inkomst av kapital. Se vidare avsnitt 49.4.
3. Till inkomstslaget tjänst räknas inte heller inkomster och utgifter på grund av sådant fastighetsinnehav som enligt 1 kap. 5 § fastighetstaxeringslagen (1979:1152) likställs med ägande vid beskattningen, även om fastigheten innehas som en löneförmån. En sådan inkomst räknas till näringsverksamhet eller behandlas enligt reglerna för privatbostad.

21.3 Definitioner

I 10 kap. 5–7 §§ IL finns definitioner av vad som menas med pension, periodiskt understöd och försäkring tagen i samband med tjänst.

Pension

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

1. som allmän ålderspension, efterlevandepension och premiepension enligt socialförsäkringsbalken,
2. som ålders-, invaliditets- och efterlevandepension enligt Europaparlamentets beslut nr 2005/684/EG, Euratom av den 28 september 2005 om antagande av Europaparlamentets ledamotsstadga,
3. på grund av tidigare tjänst på annat sätt än genom försäkring,
4. på grund av pensionsförsäkring eller återköp av sådan försäkring, eller
5. till förmånstagare enligt ett sådant avtal om tjänstepension som avses i 28 kap. 2 § andra stycket.

Med pension avses också ersättningar som betalas ut från pensionssparkonto

1. till pensionsspararen,
2. till förmånstagare på grund av förmånstagarförordnande,

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

Som pension räknas även äldre motsvarigheter

Vad som föreskrivs om bidrag, ersättningar, inkomster, tillägg, räntor, avgifter och utgifter enligt socialförsäkringsbalken gäller även i fråga om motsvarande bidrag, ersättningar, inkomster, tillägg, räntor, avgifter och utgifter enligt den före den 1 januari 2011 gällande äldre lagstiftningen.

Periodiskt understöd

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

Försäkring tagen i samband med tjänst

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

21.4 Beskattningstidpunkten

Kontantprincipen

Huvudregeln är att inkomster ska tas upp till beskattning det år då de kan disponeras eller på annat sätt kommer den skattskyldige till del, medan utgifter dras av som kostnad det beskattningsår då den skattskyldige betalar dem eller på något annat sätt har kostnaderna för dem. Denna s.k. kontantprincip fick i IL en språkligt ändrad och förkortad lydelse − tidigare hette det att inkomsten skulle tas upp när den var tillgänglig för lyftning. Ändringen gjordes för att lagtexten skulle ges en modernare utformning utan att för den skull någon materiell ändring var avsedd (prop. 1999/2000:2 del 2 s.119).

Att IL inte medfört någon ändring när det gäller tidpunkten för beskattningens inträde har prövats i ett förhandsbesked (ej överklagat). Ärendet gällde beskattningstidpunkten för framtida pensionsutbetalning i utbyte mot avstående från avgångsvederlag. Skatterättsnämnden fann att inkomsten skulle beskattas det år den kunde disponeras av den anställde. Pensionen skulle därför beskattas först när pensionen betalades

ut, vilket är i enlighet med tidigare praxis om avstående från ersättning till pension (jfr RÅ 2000 ref. 4).

Kontantprincipen har således inte fått någon ny innebörd enbart till följd av den språkliga förändringen i IL. En annan sak är att nya rättsfall medför att rättsläget för kontantprincipen och beskattningstidpunkten utvecklas. Ett exempel på det är RÅ 2008 ref. 20 som beskrivs nedan under framskjuten beskattning.

21.4.1 När intäkter ska tas upp

Huvudregel

Enligt kontantprincipen ska inkomster tas upp det beskattningsår då de kan disponeras eller på något annat sätt kommer den skattskyldige till del (10 kap. 8 § IL).

Om lön för flera år uppburits retroaktivt under ett senare år ska hela beloppet tas upp till beskattning för det år då utbetalningen sker och inte fördelas på de år lönen avser. Inkomsten kan dock beräknas enligt reglerna om skatt på ackumulerad inkomst (se avsnitt 18).

Undantag

I vissa situationer gäller dock delvis andra regler.

Tågresor

För reseförmåner på grund av anställning eller uppdrag inom rese- eller trafikbranschen och som gäller inrikes tågresor med inskränkande villkor finns särskilda värderingsregler. Ett årskort som avser sådana reseförmåner ska tas upp som intäkt det beskattningsår då den skattskyldige disponerar över årskortet, dvs. när han första gången kan använda det (61 kap. 14 § och 10 kap. 9 § IL).

Årskort för arbetsresor och hemresor

Om arbetsgivaren tillhandahåller ett årskort att användas för resor till och från arbetet eller för hemresor uppkommer en skattepliktig förmån motsvarande kortets värde eller värdet av de resor som företas med kortet, om dessa visas. Förmånen kan enligt kontantprincipen beskattas den månad när den anställde får kortet. Arbetsgivaren kan också välja att redovisa förmånen löpande fördelat på tolv månader (jfr vad som sägs om när kostnader ska dras av under 21.4.2).

Drivmedel

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

Semesterersättning

Semesterersättning är en skattepliktig inkomst som ska tas upp till beskattning för det beskattningsår då ersättningen betalas ut. Inom framför allt byggbranschen förekommer det att

arbetsgivaren betalar semesterersättningen till en särskild semesterkassa i stället för att betala den direkt till den anställde. I samband med den anställdes semester betalar semesterkassan ut semesterersättning. I sådana fall är det tidpunkten för utbetalningen från semesterkassan som avgör vilket år som inkomsten ska tas upp.

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

Trohetsrabatt, m.m.

Skattepliktig rabatt, bonus och annan förmån som getts ut på grund av kundtrohet eller liknande (t.ex. så kallade frequent flyer-rabatter), och som grundar sig på utgifter som arbetsgivaren har stått för, beskattas det året då den anställde utnyttjar förmånen. Den anställde ska lämna uppgift om att han utnyttjat en sådan förmån till arbetsgivaren senast månaden efter det att förmånen utnyttjades, dock inte senare än den 15 januari påföljande år (34 kap. 7 § SFL).

Förvärv av värdepapper/ personaloptioner

Den som på grund av sin tjänst förvärvar värdepapper, t.ex. aktier, på förmånliga villkor, ska ta upp förmånen som intäkt det beskattningsår då förvärvet sker. Som regel anses ett förvärv ske när äganderätten övergår till den anställde (10 kap. 11 § första stycket IL).

Det kan noteras att optioner i vissa fall kan vara värdepapper som ska behandlas enligt reglerna för värdepapper.

Det förhållandet att värdepapper, t.ex. aktier, är villkorade med förfoganderättsinskränkningar hindrar inte att aktierna ska anses förvärvade. Beskattningstidpunkten påverkas därmed inte (RÅ 2009 ref. 86 och RÅ 2009 not. 206).

Om det som förvärvas inte är ett värdepapper utan innebär en rätt att i framtiden förvärva värdepapper till ett i förväg bestämt pris eller i övrigt på förmånliga villkor (personaloption), ska förmånen tas upp till beskattning det beskattningsår då rätten utnyttjas eller överlåts. Beskattning kan även aktualiseras genom att villkoren för optionen förändras på ett sådant sätt att rättigheten *blir* ett värdepapper (RÅ 2004 ref. 35 I och II).

Bestämmelsen om avskattning av optioner vid utflyttning togs bort 2009 såsom en anpassning till EU-rätten. I stället gäller huvudregeln, som innebär att en personaloption beskattas då rätten som följer av optionen utnyttjas eller överlåts, även för personer som flyttar till eller från Sverige.

Syntetiska optioner

Syntetiska optioner (Stock Appreciation Right eller SAR) är en anställningsförmån enligt ett optionsavtal som ger den anställde rätt till ett på visst sätt beräknat kontantbelopp. Beskattningstidpunkten för syntetiska optioner som *inte* utgör värdepapper ska i vissa fall ske i två steg. Detta framgår av en dom i Högsta förvaltningsdomstolen som innebär följande. Syntetiska optioner beskattas vid den tidpunkt då de först kan utnyttjas (kan-tidpunkten) för det värde rättigheten har vid den tidpunkten. Om optionerna skulle utnyttjas vid en senare tidpunkt än kan-tidpunkten, beskattas de dessutom vid utnyttjandet för mellanskillnaden mellan det kontantbelopp som betalas ut och det tidigare beskattade beloppet. Således kan två beskattningstidpunkter i tjänst inträffa för en och samma förmån (RÅ 2007 not. 177).

Tidpunkten för beskattning av förmån av värdepapper respektive personaloptioner samt värderingen av sådana förmåner behandlas närmare i avsnitt 22.2.12 och 22.2.13.

Särskilt om förmåner i annat än pengar

Skatteplikten för förmåner i annat än pengar inträder i regel när förmånen har utnyttjats. Efter förslag av utredningen om tjänsteinkomstbeskattning (SOU 1992:57 och SOU 1993:44) infördes en bestämmelse att förmån normalt ska ha ”åtnjutits” för att kunna beskattas – i IL uttrycks detta i stället så att förmånen ska ha ”utnyttjats” eller ”kommit den skattskyldige till del”. Utredningen konstaterade dock att det inte kunde anges någon klar för alla fall gemensam tidpunkt för skatteptiktens inträdande. I prop. 1993/94:90, s. 82 anfördes bl.a. följande:

> ”Beskattning torde i vissa fall ske när förmånens adressat på något sätt får inflytande eller bestämmanderätten över förmånens användning eller utnyttjande och i andra fall först vid det faktiska utnyttjandet eller användandet av förmånen. /…/ Med tanke på de tillämpningsproblem i detta avseende som ofta uppstår med olika slag av förmåner vore det i och för sig önskvärt om det i lagtext klart kunde anges hur olika fall ska bedömas. Det förekommer emellertid en mängd olika situationer och det uppstår efterhand nya förmåner. En fullständig reglering är därför inte möjlig utan man får nöja sig med en allmänt hållen lagtext som fylls ut av rättspraxis”.

Framskjuten beskattning

I vissa fall kan beskattningstidpunkten för ersättning som är avsedd för en anställd skjutas fram till en senare tidpunkt.

Vinstandels-stiftelse

Detta gäller i första hand medel som arbetsgivaren avsätter till en vinstandelsstiftelse eller någon motsvarighet till en sådan stiftelse. Med vinstandelsstiftelse avses sådan stiftelse som definieras i 25 kap. 21–23 §§ SFB. Finska personalfonder har bedömts motsvara en svensk vinstandelsstiftelse.

Avsättning till pension

Detsamma gäller medel som arbetsgivaren avsätter till pension. Intjänad bonus som en anställd – innan bonusen kunde disponeras för kontant utbetalning – valt att få utbetald som pension, skulle beskattas först i samband med pensionsutbetalningen (se bl.a. RÅ 2000 ref. 4).

Förvaltning av anställdas lön

Detta rättsfall har ibland tolkats så att beskattningstidpunkten för lön alltid kan skjutas fram, bara det sker innan lönen kunnat disponeras. Högsta förvaltningsdomstolen (HFD) har emellertid gjort klart att så inte är fallet. Skattskyldighet för intjänad provisionsersättning ansågs inträda redan när överföring av ersättning på den anställdes begäran gjordes till en stiftelse knuten till arbetsgivaren. HFD konstaterade i målet att det inte var fråga om att arbetsgivaren avsatte egna medel till en vinstandelsstiftelse. De till stiftelsen överförda medlen var i stället en provisionsbaserad del av de anställdas ersättning för utfört arbete. Stiftelsen fick därmed anses vara en stiftelse som hade till uppgift att ta emot och förvalta de anställdas provisionsbaserade ersättningar. Den anställde fick genom sina val anses förfoga över lönen på ett sådant sätt att den skulle anses disponibel för honom i den mening som avses i 10 kap. 8 § IL. Den ersättning som överfördes till stiftelsen skulle därför tas upp till beskattning i samband med överföringen. Någon möjlighet till framskjuten beskattning fanns således inte i det fallet (RÅ 2008 ref. 20).

För beskattning räcker det inte att en förmån har erbjudits en anställd. I ett rättsfall var frågan om en person, som var vegetarian, skulle beskattas för kostförmån när hon hade haft möjlighet att få fri kost men där det var ostridigt att hon inte utnyttjat denna möjlighet. Regeringsrätten fann att det under sådana förhållanden inte fanns grund för att beskatta för kostförmån (RÅ 1992 ref. 108).

Dispositionsrätten

I vissa fall kan dock redan möjligheten att disponera arbetsgivarens egendom utlösa beskattning. Detta gäller enligt en dom av Högsta förvaltningsdomstolen när företag anskaffar dyrbarare egendom som står till företagsledarens privata disposition – i det fallet ett fritidshus. En person som var delägare och anställd i ett fåmansföretag, hade möjlighet att utan

inskränkning disponera företagets fritidshus. Hon beskattades för dispositionsrätten till fritidshuset och inte på grund av det faktiska nyttjandet. Detta innebär dock inte något avsteg från principen att en förmån ska ha utnyttjats för att kunna beskattas. Förmånen är i det fallet vidare än enbart det faktiska nyttjandet genom att förmånshavaren har kunnat utnyttja egendomen när han själv vill (RÅ 2002 ref. 53). Samma principer används exempelvis i fråga om fjällstugor, fritidsbåtar (HFD 2011 ref. 55 I och II) och motorcyklar, se vidare avsnitt 23.9 och 23.10.

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

Avskattning pensionsförsäkring m.m.

Beträffande tidpunkten för avskattning i vissa fall av pensionsförsäkring respektive pensionssparkonto finns särskilda bestämmelser (58 kap. 19 § respektive 58 kap. 33 § IL), se vidare avsnitt 14.2.12 och 14.3.8.

Nettolöneavtal

Frågan om skattekompensation blir främst aktuell när personer från utlandet kommer till Sverige för att arbeta här. I en del fall avtalar arbetsgivaren och den anställde om s.k. nettolön, dvs. att lön ska utgå med visst belopp efter skatt. Beskattningen ska dock som vanligt ske med utgångspunkt i ett beräknat bruttobelopp samma år som lönen betalades ut, se vidare avsnitt 22.2.2.

Kompensation för högre skatt

Det förekommer även avtal att arbetsgivaren ska kompensera den anställde för den ökade skattekostnad det innebär att arbeta i Sverige jämfört med i hemlandet, dvs. avtal om kompensation för skatt vid bruttolöneavtal. I dessa fall sker beskattningen av kompensationen enligt kontantprincipen, dvs. när ersättningen betalas ut, se vidare avsnitt 22.2.2.

21.4.2 När kostnader ska dras av

Huvudregel

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

Undantag

I vissa situationer gäller dock delvis andra regler.

Förslitningsavdrag

Avsteg från kontantprincipen sker enligt praxis vid anskaffning av dyrare redskap och inventarier för tjänsten, dvs. med en anskaffningskostnad som överstiger 21 400 kr. I sådana fall medges avdrag vanligen i form av årliga förslitningsavdrag.

Avdragen fördelas på det antal år som inventariet beräknas kunna användas på samma sätt som vid planenlig avskrivning. Vanligen sker det under fem till tio år. Restvärdeavskrivning får inte användas. Vid en försäljning tillämpas kapitalvinstreglerna.

Årskort

I vissa fall kan avdragsrätten inte bedömas för det år då betalningen skett. Det gäller t.ex. årskort, som har köpts i förskott året innan det ska utnyttjas. Kostnaden är i det fallet inte avdragsgill för det beskattningsår då betalningen skett utan för det beskattningsår då resorna företagits Det är först då man vet om förutsättningarna för avdrag enligt de materiella reglerna om arbetsresor är uppfyllda för hela den tid kortet gäller (RÅ 1985 1:3 och RÅ 1988 ref. 17 och där åberopad litteratur).

Tjänstehund

Ett annat exempel på att avdragsrätten inte kan bedömas samma år som man haft utgiften gäller avdrag för tjänstehundar. Vissa poliser, tulltjänstemän och väktare har träffat avtal med sin arbetsgivare om att de ska använda egen hund i tjänsten. Kostnader för förvärvet av tjänstehund är i sådana fall avdragsgilla Avdragsrätten kan dock inte bedömas redan när hunden köps in som valp. Avdrag för förvärvet kan medges först det beskattningsår då hunden godkänts som tjänstehund, och därefter tagits i bruk som tjänstehund (se RÅ 1999 not. 12, och det särskilda yttrandet i domen). Se även avsnitt 24.20.

Hobbyverksamhet

När det gäller hobbyverksamhet finns det ytterligare bestämmelser om beskattningstidpunkten. Enligt dessa ska i en sådan verksamhet avdrag göras även för något av de fem föregående beskattningsårens kostnader till den del dessa överstigit det årets intäkter och inte kunnat dras av tidigare. Avdrag får inte göras med högre belopp än vad som återstår av intäkterna efter avdrag för beskattningsårets kostnader (10 kap. 13 § jämfört med 12 kap. 37 § IL). Om hobbyverksamhet, se avsnitt 24.14.

Särskild skatt

Sådan särskild skatt eller avgift som ingår i slutlig skatt enligt skatteförfarandelagen (2011:1244) ska dras av som kostnad det beskattningsår då skatten debiteras (10 kap. 14 § IL).

Kostnad för förvärv av värdepapper/ personaloptioner

Den som på grund av sin tjänst på förmånliga villkor fått personaloptioner, dvs. en rätt att i framtiden förvärva värdepapper till ett i förväg bestämt pris eller i övrigt på förmånliga villkor, ska ta upp förmånen det beskattningsår då rätten utnyttjas eller överlåts. Har han betalat en ersättning för att få förmånen, ska utgiften dras av som kostnad det år då förmånen ska tas upp som intäkt. Avdraget får dock inte överstiga förmånens värde. Om rätten inte utnyttjas, ska utgiften dras av

som kostnad det första beskattningsår då rätten att förvärva värdepapper inte längre kan göras gällande (10 kap. 15 § IL).

Det kan noteras att optioner i vissa fall kan vara värdepapper som ska behandlas enligt reglerna för värdepapper.

Tidpunkten för rätt till avdrag för det man har betalat för värdepapper respektive personaloptioner behandlas närmare i avsnitt 22.2.12 och 22.2.13.

Återbetalning av lön m.m.

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

Frågan är då om återbetalningen ska påverka taxeringen för det beskattningsår då inkomsten kom den skattskyldige till del eller taxeringen för det beskattningsår då inkomsten återbetalas. Enligt praxis ska den ursprungliga – felaktiga – taxeringen rättas till i de fall återbetalningen gäller en ersättning som varit fel redan från början. Om återbetalningen däremot beror på en senare inträffad händelse, ska det belopp som återbetalas dras av det år då återbetalning sker.

… när återbetalning sker pga. senare inträffad händelse

Högsta förvaltningsdomstolen har ansett att avdrag för återbetalad lön bör medges vid taxeringen för det beskattningsår då återbetalning skett, när återbetalningen utlösts av att den anställde tillträtt en tjänst hos en ny arbetsgivare på grund av en klausul i anställningsavtalet. Återbetalningen har då setts som en avdragsgill kostnad för att förvärva intäkterna i den nya tjänsten. Samma resonemang fördes i ett förhandsbesked (ej överklagat). Sökanden hade fått skadestånd för inkomstbortfall vilket medförde skyldighet att betala tillbaka skattepliktigt arbetslöshetsunderstöd, som han tidigare hade fått för samma tid. Skatterättsnämnden fann med hänsyn till det nära samband som fanns mellan skadeståndet och återbetalningen av arbetslöshetsunderstödet att återbetalat belopp var avdragsgillt under återbetalningsåret (RÅ 1974 ref. 5 och RÅ 1970 Fi 1413).

Skatteverket anser att återbetalning av tjänstepension (sjukpension) på grund av att Försäkringskassan betalat ut retroaktiv arbetsskadelivränta för samma tid är avdragsgill för det år då återbetalning skett (Skatteverket 2007-10-01, dnr 131 238572-07/111).

… när inkomsten varit fel från början

Har däremot återbetalning skett på grund av att den utbetalda ersättningen redan från början varit felaktig, ska enligt praxis korrigering göras vid taxeringen för det år då inkomsten betalades ut och beskattades. Något avdragsresonemang bör inte föras i sådana fall. Högsta förvaltningsdomstolen har i ett stort antal fall genom resning korrigerat taxeringen för utbetalningsåret (t.ex. RÅ 1988 not. 34 och RÅ 1991 not. 285).

En särskild fråga är om det för nedsättning av taxeringarna krävs att den skattskyldige faktiskt betalat tillbaka den ersättning som ska återbetalas, eller om det räcker med att det har riktats ett krav om återbetalning mot honom. Man får här skilja på det fall då avdrag ska medges vid taxeringen för återbetalningsåret och det fall då den återbetalningspliktiga inkomsten ska undantas från beskattning vid taxeringen för utbetalningsåret.

I det förstnämnda fallet, där återbetalningen behandlas som en kostnad för intäkternas förvärvande, bör kontantprincipen kräva att lönen faktiskt återbetalats under det aktuella beskattningsåret.

Om det i stället ska göras en rättelse vid taxeringen för utbetalningsåret räcker det med att det har riktats ett otvistigt återbetalningskrav mot den skattskyldige. Enligt en dom i Högsta förvaltningsdomstolen har felaktigt utbetald ersättning från arbetslöshetskassa, som en skattskyldig förklarats skyldig att återbetala, undantagits från beskattning vid taxeringen för det år då han fick ersättningen. Taxeringarna sattes ned med hela det återkrävda beloppet trots att återbetalningen skulle göras enligt en avbetalningsplan som omfattade flera år (RÅ 1994 not. 267).

Ett krav anses inte otvistigt om den skattskyldige begärt omprövning av beslutet om återbetalning eller överklagat beslutet. Beskattningen bör i sådana fall inte ändras förrän kravet om återbetalning fastställts genom ett lagakraftvunnet beslut eller en lagakraftvunnen dom (Skatteverket 2011-05-05, dnr 131 302727-11/111).

21.5 Resultatet

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

Rullning av underskott

Om det uppkommer ett underskott vid beräkningen ska detta dras av som kostnad mot överskott i inkomstslaget tjänst det följande beskattningsåret. Om det skulle uppstå underskott

även detta och senare beskattningsår får det underskottet i sin tur utnyttjas nästa år osv. Rullning av underskott görs normalt så länge förvärvskällan finns kvar (10 kap. 16 § IL).

Möjligheten till s.k. rullning av underskott i inkomstslaget tjänst infördes vid 1990 års skattereform mest för att åstadkomma ett enhetligt system för underskott gällande alla slag av förvärvsinkomster. Det är dock mycket sällsynt att det uppkommer underskott i inkomstslaget tjänst, vilket också är förklaringen till att denna möjlighet inte har beaktats vid utformningen av deklarationsblanketterna. Om underskott av tjänst ändå skulle uppkomma ska detta vid nästföljande års taxering dras av enligt samma regler som ursprungligen gällt för avdraget. Detta är viktigt för att den avdragsbegränsning som gäller för det aktuella avdraget ska tillämpas, och för att den pensionsgrundande inkomsten ska bli korrekt (Skatteverket 2007-01-24, dnr 131 45224-07/111).

I fråga om hobbyinkomster gäller särskilda regler för avdrag för uppkomna underskott (12 kap. 37 § IL).

22 Vad som ska tas upp i inkomstslaget tjänst

22.1 Inledning

Avsnittet innehåller bestämmelser om vilka inkomster som ska tas upp i inkomstslaget tjänst och om ersättningar som är skattefria trots att de betalas ut på grund av tjänst – bestämmelser som finns i 11 kap. IL. Huvudregeln för vad som ska tas upp i inkomstslaget tjänst finns i 11 kap. 1 § IL: Löner, arvoden, kostnadsersättningar, pensioner, förmåner och alla andra inkomster som erhålls på grund av tjänst ska tas upp som intäkt, om det inte finns någon bestämmelse i 11 kap. IL eller i 8 kap. IL som säger något annat.

Bestämmelser om marknadsvärdering och schablonvärdering av vissa förmåner finns i 61 kap. IL.

Till intäkt av tjänst hör ersättning för arbete, uppdrag och annan inkomstgivande verksamhet av varaktig eller tillfällig natur. Ersättningen beskattas som intäkt av tjänst oavsett om den utgår som kontantersättning eller som annan förmån. Även kostnadsersättningar är skattepliktiga i princip även om de många gånger motsvaras av rätt till avdrag och inte behöver ligga till grund för skatteavdrag och arbetsgivaravgifter.

22.2 Ersättningar och förmåner

22.2.1 Allmänt om lön och löneförmåner

I princip är alla ersättningar som en arbetstagare eller uppdragstagare får från sin arbetsgivare respektive uppdragsgivare skattepliktig intäkt av tjänst, såvida den inte uttryckligen undantagits från beskattning i 8 kap. och 11 kap. IL. Så snart en ersättning eller förmån erhålls på grund av anställning eller uppdrag – ska den tas upp som intäkt av tjänst. I de flesta fall räknas även olika ersättningar som utgår i stället för lön, t.ex. sjukpenning, pension, livränta, och avgångsersättning, till inkomstslaget tjänst.

För beskattningen i tjänst saknar det betydelse om verksamheten är tillfällig eller varaktig. Det behöver inte heller finnas något direkt uppdragsförhållande. Vinster från exempelvis pristävlingar och fisketävlingar o.d. beskattas som inkomst av tjänst. För beskattning krävs dock att det allmänt sett är fråga om ersättning för någon form av prestation eller verksamhet.

Vem omfattas av de regler som gäller anställda?

I flertalet bestämmelser i 11 kap. används endast begreppet anställda. Detta betyder emellertid inte att ingen annan omfattas av reglerna. Tvärtom får bestämmelserna i inkomstslaget tjänst anses omfatta alla skattskyldiga som får någon slags ersättning som ska tas upp i inkomstslaget tjänst. Om inget annat sägs omfattas alla anställda personer, oavsett i vilken typ av bolag de är anställda. Även den som driver sin verksamhet i eget aktiebolag räknas som anställd. Om en bestämmelse *inte* är avsedd att omfatta alla anställda anges det särskilt. Exempelvis anges det uttryckligen i bestämmelsen om utbildning i samband med omstrukturering (11 kap. 17 §) att vissa anställda i fåmansföretag, nämligen företagsledare och delägare i företaget eller närstående till sådan person, inte omfattas. Ett annat exempel på en bestämmelse där kretsen som omfattas av reglerna begränsas på visst sätt är 11 kap. 26 a § IL.

Uppdragstagare omfattas av reglerna som gäller anställda såvida inte det av förutsättningarna framgår att uppdragstagare inte kan omfattas.

En enskild näringsidkare räknas inte som anställd och kan följaktligen inte få sådana förmåner som gäller anställda, exempelvis motionsförmån.

Indirekt förmån

Anhöriga och andra närstående till anställda omfattas inte av de olika bestämmelserna i 11 kap. Det medför att den anställde ska beskattas för förmåner som hans närstående anhöriga eller vänner får som för en indirekt förmån.

Som skattepliktig intäkt av tjänst anses enligt praxis även ersättning eller förmån som en anställd får indirekt, genom att ersättningen eller förmånen lämnas till en anhörig eller annan närstående till den anställde, men det sker på grund av den anställdes tjänst. I ett mål i Högsta förvaltningsdomstolen hade en arbetsgivare sålt en begagnad traktor till en anställds hustru för ett pris som var lägre än marknadsvärdet. Traktorn skulle användas vid driften av en jordbruksfastighet som tillhörde hustrun. Skillnaden mellan marknadsvärdet och den köpe-

skilling hon betalade har beskattats såsom inkomst av tjänst hos den anställde (RÅ 1989 ref. 57).

Detsamma gäller om en anställd får ta med sin make, sambo, vän eller annan närstående på en resa (belöningsresa, konferensresa, tjänsteresa etc.) som bekostas av hans arbetsgivare. Värdet av den medföljandes resa beskattas hos den anställde (RÅ 1984 1:40).

Avstående från lön till annan

Om en person som enligt avtal eller liknande har rätt till lön, arvode eller annan ersättning, frivilligt avstår från hela eller del av ersättningen till någon annan, är ersättningen ändå skattepliktig för honom (se t.ex. RÅ 1962 ref. 46). Han anses genom avståendet till förmån för någon annan ha disponerat över ersättningen på ett sådant sätt som avses i 10 kap. 8 § IL. En annan sak är det om exempelvis en musiker eller annan artist uppträder utan att göra anspråk på någon ersättning för det, t.ex. i samband med välgörenhetsgalor. I det fallet finns ingen avtalad ersättning att beskatta. Detta gäller alltså även om personen i fråga vet att insamlade medel ska användas på ett visst sätt.

Beskattning sker av erhållet belopp

Enligt ett rättsfall i Högsta förvaltningsdomstolen skulle en kursledare inte beskattas för den del av den uppgjorda lönen som hennes arbetsgivare – en studieorganisation - hade dragit från lönen. Det avdragna beloppet sades motsvara ”deltagaravgifter” från kursdeltagarna. Eftersom kursledaren inte hade reell möjlighet att i sin tur ta ut någon avgift från deltagarna, kunde hon inte beskattas för högre belopp än vad hon faktiskt fått ut i arvode (RÅ 1986 ref. 58).

Utvidgat arbetsgivarbegrepp

En ersättning eller förmån behöver inte ges ut av arbetsgivaren för att den ska beskattas som lön. Så snart en ersättning eller förmån erhålls på grund av tjänsten – ska den tas upp som intäkt av tjänst. I ett mål i Högsta förvaltningsdomstolen hade generalagenten i Sverige för ett bilmärke utlyst en säljtävlan där bilförsäljarnas vinster bestod av USA-resor. Generalagenten, inte bilförsäljarnas respektive arbetsgivare, stod för merparten av kostnaderna för resorna. Trots detta ansågs förmånen ha utgått på grund av tjänsten och beskattades som intäkt av tjänst (RÅ 1984 1:40).

Betalning med nettolön

Om en förmånshavare betalar en ersättning för att få en förmån ska förmånsvärdet sättas ned med vad han betalat. För att en betalning ska sätta ned förmånsvärdet måste den ha gjorts med beskattade medel, dvs. med den anställdes lön efter skatt –

nettolön. En betalning som innebär att den anställdes bruttolön sänkts får inte påverka förmånsvärdet.

Bruttolöneavdrag

Det är vanligt med s.k. bruttolöneavdrag i samband med vissa förmåner. Många arbetsgivare kompenserar sig helt eller delvis för sina kostnader genom att personalen får vidkännas s.k. bruttolöneavdrag. Ett bruttolöneavdrag räknas inte som en betalning för att få en förmån och sätter därför inte ned förmånsvärdet.

Ett bruttolöneavdrag innebär endast att arbetsgivaren och den anställde anses ha ingått ett nytt löneavtal som innebär en lönesänkning som kompensation för en förmån som kan vara antingen skattefri eller skattepliktig. Om förmånen är skattefri när bruttolöneavdrag tillämpas innebär det att det är den nya, lägre, kontantlönen som ska utgöra underlag för beräkning av skatteavdrag, arbetsgivaravgifter, pensionsgrundande inkomst samt vara underlag för sjukpenning, föräldrapenning och andra förmåner från socialförsäkringen. Om förmånen som föranlett bruttolöneavdraget är skattepliktig, är det den nya, lägre kontantlönen *och* förmånens värde som ska ligga till grund för skatteavdrag, arbetsgivaravgifter m.m.

Att bruttolöneavdrag inte godtas i samband med motionsförmån och andra personalvårdsförmåner eller i samband med personalrabatter framgår av avsnitt 22.13-14.

Anställningen har upphört

Av allmänna rättsprinciper följer att en förmån på grund av tjänst beskattas även om en anställd får ersättningen efter det att anställningen upphört. Detta förutsätter självklart att det finns ett klart samband mellan förmånen och den tidigare anställningen (prop. 1989/90:110 Del 1 s.674–675). Ersättning eller förmån som betalas ut efter anställningen – och inte bedöms som pension − ska behandlas enligt samma regler som om ersättningen eller förmånen givits ut under anställningen.

Ersättning för sakskada

Ersättning från en arbetsgivare till en anställd för skador som uppkommit på hans privata egendom i samband med skadegörelse eller liknande som inträffat på grund av yrkesutövningen är skattefri enligt 8 kap. 22 § IL. Ersättningen innebär endast att den anställde hålls skadeslös (Skatteverket 2008-12-11, dnr 131 689760-08/111). Självklart är ersättning för andra skador på den anställdes egendom skattepliktig, t.ex. om de vållats av honom själv.

Annan ekonomisk kompensation från en arbetsgivare som ges ut till en anställd på grund av sjukfrånvaro eller liknande som beror på yrkesutövningen är skattepliktig som lön.

Personskydd på grund av hot i arbetet

Åtgärder som en arbetsgivare erbjuder en anställd som blivit hotad i arbetet, i syfte att ge honom eller hans familj skydd för person och egendom, ska inte förmånsbeskattas. Detta gäller även om skyddet ges i den privata bostaden eller under den anställdes lediga tid (Skatteverket 2008-08-21, dnr 131 484465-08/111).

Lön i utländsk valuta

Tjänsteinkomster som utbetalas i utländsk valuta omräknas till svenska kronor. Den faktiska kursen på utbetalningsdagen ska användas. Om man inte känner till utbetalningsdatum eller kurs används en genomsnittskurs. På Riksbankens webbplats riksbanken.se finns uppgifter dels om dagsnoteringar, dels om genomsnittsvärde för mittkurser varje månad och för helt år.

22.2.2 Skattekompensation

Fråga om skattekompensation kan aktualiseras när experter av olika slag, s.k. expatriater, arbetar i Sverige under begränsad tid medan de är anställda i utländska koncernföretag. I allmänhet reglerar anställningsavtalen på vilket sätt den anställde ska kompenseras för den ökade skattekostnad han har att vidkännas i Sverige jämfört med om han hade arbetat kvar i sitt hemland. Ofta sker beräkningen utifrån en hypotetisk hemlandsskatt. Avgörande för frågan om s.k. förmån av fri skatt föreligger är främst det sätt på vilket anställningsavtalet utformats. Är det fråga om en avtalad nettolön där arbetsgivaren fullt ut svarar för de svenska skatterna ska den mot nettolönen framräknade bruttolönen beskattas för inkomståret. Är det i stället fråga om ett bruttolöneavtal där arbetstagaren själv svarar för skatterna men kompenseras för de ökade skattekostnaderna i Sverige inträder skattskyldigheten för denna kostnadsersättning först när den kan disponeras. I sistnämnda fall kan förhållandet uttryckas som att anställningsavtalet innebär delvis fri skatt i Sverige på så sätt att den skattskyldige får en skattepliktig kompensation för svensk skatt över en viss nivå och därigenom inte behöver stå för hela den svenska skatten.

För att det överhuvudtaget ska vara möjligt att göra en bedömning av vad som avtalats är det nödvändigt att begära in den skattskyldiges anställningsavtal.

Förmån av fri skatt, nettolöneavtal

Det finns tre rättsfall på området. I det första var det ostridigt att arbetsgivaren enligt anställningsavtalet skulle svara för den skatt som den anställde hade att erlägga i Sverige på inkomsten. Den anställdes grundlön hade möjligtvis reducerats med hypotetisk skatt i hemlandet men detta blev aldrig klarlagt i målet.

Huvudfrågan i det första målet var hur detta åtagande skulle beaktas vid inkomsttaxeringen. Högsta förvaltningsdomstolen uttalade att då en arbetsgivare och en arbetstagare träffat avtal, inte om en bruttolön utan om storleken av det belopp som ska tillkomma arbetstagaren efter avdrag för skatt, dvs. om storleken av en nettolön, ska inte nettolönen läggas till grund för beräkning av arbetstagarens beskattningsbara inkomst. Vid taxeringen ska i stället medräknas den mot nettolönen svarande bruttolönen, dvs. det belopp som efter avdrag för därpå belöpande skatt ger nettolönen. Innebörden av detta är att en sådan förmån av fri skatt ska hänföras till samma beskattningsår som nettolönen oberoende av vad parterna avtalat (RÅ 1987 ref. 61).

I det andra rättsfallet hade den anställde träffat avtal om att få ut viss nettolön och att arbetsgivaren skulle betala den skatt som belöpte på nettolönen och vissa förmåner. Frågan i målet gällde hur bruttolönen skulle bestämmas när det förekom avdrag. Den anställde hävdade att bruttolönen eller tjänsteintäkterna ska beräknas med beaktande av det allmänna avdrag och grundavdrag som han har rätt till vid taxeringen. Därefter konstaterar Högsta förvaltningsdomstolen att för allmänna avdrag och grundavdrag gäller att de enligt 1 kap. 5 1 IL ska göras från överskott i bl.a. inkomstslaget tjänst. Dessa avdrag ska alltså inte påverka intäkterna där. Det konstateras vidare att en förmån ska värderas med utgångspunkt i förhållandena under inkomståret, dvs. i detta fall när den nettolön som förmånen av fri skatt hänför sig till kom den anställde till del och att värdet på förmånen ska grundas på en för honom beräknad bruttolön som inte påverkats av de aktuella avdragen (RÅ 2010 ref. 15).

I de fall nettolöneavtal träffats har Skatteverket gjort bedömningen att bruttolön räknas fram enligt formeln bruttolön = nettolön + tabellskatteavdrag (Skatteverket 2006-11-02, dnr 131 644285-06/111). Beräkningsmodellen innehåller ett viss mått av schablonmässighet men innebär att vid en viss given nettolön beräknas en bruttolön som kan användas såväl vid avdrag för preliminär skatt, vid beräkning av underlag för

avgifter och vid kontrolluppgiftslämnande samt vid redovisning av lön i självdeklarationen. Med hänsyn till skattetabellernas utformning innebär beräkningsmodellen att storleken av bruttolönen beräknas med viss försiktighet. Den anställde har i det andra målet inte fått bifall till sitt överklagande och Högsta förvaltningsdomstolen konstaterar att bruttolönen ska bestämmas utan beaktande av allmänna avdrag och grundavdrag och uttalar att en förmån ska värderas med utgångspunkt i förhållandena under inkomståret, dvs. när nettolönen blev disponibel Det är också utgångspunkten i den beskrivna beräkningsmodellen. Högsta förvaltningsdomstolen tar i domen även upp rättsfallet RÅ 1987 ref. 61 där det ansågs att nettolönen skulle räknas upp till en bruttolön som efter avdrag för preliminär skatt gav den överenskomna nettolönen. Sammantaget gör därför Skatteverket bedömningen att den ovan beskrivna beräkningsmodellen även fortsättningsvis kan användas vid beräkning av bruttolön där nettolönen är känd.

Utöver det tidigare nämnda ställningstagandet om beräkningsmodellen vid nettolöner, har Skatteverket även tagit ställning till vissa följdfrågor avseende nettolöner gällande förmåner och arbete del av år (Skatteverket 2008-05-29, dnr 131 155922-08/111).

Kostnadsersättning, bruttolöneavtal

I det tredje rättsfallet hade det avtalats om en särskild rörlig kostnadsersättning avsedd att kompensera för de ökade skattekostnaderna i Sverige. Ersättningen skulle utgå med 80 % av ett underlag bestående av differensen mellan en hypotetiskt beräknad hemlandsskatt och faktiskt debiterad skatt i Sverige. Den skulle betalas ut när skattsedel på slutlig skatt hade uppvisats för arbetsgivaren.

Frågan gällde om ersättningen skulle anses som ett sådant avtal om fri skatt som behandlades i RÅ 1987 ref. 61 och beskattas samma år som löneförmånerna. Högsta förvaltningsdomstolen fann dock att det inte handlade om något nettolöneavtal. Avtalet syftade i stället till att, sedan de slutliga beskattningskonsekvenserna fastställts genom taxeringen, kompensera den anställde för att han i Sverige fått högre skatt än vad han hade fått i sitt hemland. Skattskyldighet för denna kompensation inträdde enligt kontantprincipen det år kompensationen betalades ut till den anställde. Detta innebär att tidpunkten då ersättningen kan disponeras är avgörande för beskattningen (RÅ 1991 not. 53).

I ett förhandsbesked meddelat 1999-06-23 ställdes frågan om den kostnadsersättning för ökade skattekostnader i Sverige, s.k. excess tax reimbursement, som avtalats mellan den anställde och hennes arbetsgivare till någon del skulle tas upp till beskattning under inkomståret.

Frågorna ställdes mot bakgrund av de alternativa sätt på vilka preliminär skatt eventuellt skulle innehållas och inbetalas till Skatteverket av arbetsgivaren. Enligt fråga 1 skulle grundlön och expatriattillägg utbetalas till den skattskyldige utan skatteavdrag. I fråga 2 skulle hypotetisk hemlandsskatt, för det fall sökanden inte debiterats särskild A-skatt under inkomståret, innehållas av arbetsgivaren i samband med löneutbetalningarna för att året efter inkomståret utbetalas till den skattskyldige i samband med att denne skulle göra en kompletterande inbetalning till sitt skattekonto. Enligt alternativ 3 skulle arbetsgivaren på uppdrag av den anställde administrera den kompletterande betalningen av den innehållna hypotetiska hemlandsskatten till den anställdes skattekonto året efter inkomståret. Detta var särskilt reglerat i avtal av vilket framgick att den anställde själv ansvarade för inbetalningen av sina skatter. Bolaget påtog sig inget ansvar för detta utan var endast behjälpligt med inbetalningen.

Skatterättsnämnden gav beskedet att ersättningen inte i något fall skulle tas upp till beskattning under inkomståret. Förhandsbeskedet har inte överklagats.

I likhet med RÅ 1991 not. 53 har i nämnda förhandsbesked avtalats om en särskild rörlig kostnadsersättning avsedd att kompensera för de ökade skattekostnaderna i Sverige. I sistnämnda förhandsbesked uppgick denna kostnadsersättning till 100 % av den ökade skattekostnaden i Sverige mot 80 % i RÅ 1991 not. 53. Detta har inte föranlett någon annan bedömning.

En kostnadsersättning i form av skattekompensation ska därför enligt kontantprincipen beskattas det år den betalas till den anställde eller dennes skattekonto. En förutsättning för att beskattningen av kostnadsersättning ska skjutas upp till följande inkomstår är således att den skattskyldige inte erhållit sådan ersättning i förskott redan under inkomståret.

Nedanstående exempel avser lön och förmån från en utländsk arbetsgivare utan fast driftställe i Sverige. Till skillnad mot de fall då den anställde har en svensk arbetsgivare eller en utländsk arbetsgivare med fast driftställe i Sverige, har den

utländske arbetsgivaren utan fast driftställe ingen skyldighet att göra avdrag för preliminär skatt.

Exempel

X arbetar tillfälligt i Sverige år 1 och 2 och uppbär lön med 400 000 kr och ersättning för ökade levnadskostnader i Sverige, s.k. expatriattillägg med 70 000 kr. Efter avdragsgilla kostnader om 20 000 kr återstår 450 000 kr som taxerad inkomst. Svensk skatt kan antas utgå med 50 % och hypotetisk skatt i hemlandet efter 28 %.

Inkomståren 1 och 2 beskattas inkomster om 450 000 kr för vart och ett av åren. År 2, som är taxeringsår för inkomstår 1, ska dessutom, i enlighet med skattedebiteringen enligt besked om slutlig skatt, den i anställningsavtalet avtalade kostnadsersättningen för skattedebitering i Sverige överstigande 28 % redovisas. Den kan beräknas till skillnaden mellan den svenska skatten (450 000 x 0,50) = 225 000 kr, och den hypotetiska skatten (450 000 x 0,28) = 126 000 kr, dvs. 99 000 kr.

År 3 är den anställde inte längre bosatt i Sverige. I samband med att besked om slutlig skatt upprättas detta år avseende inkomståret 2 ska skillnaden mellan debiterad skatt ([450 000 + 99 000=] 549 000 x 0,50 =) 274 500 kr, och hypotetisk skatt i hemlandet, 126 000 kr, dvs. 148 500 kr, beskattas enligt reglerna i SINK.

Sammanfattningsvis gäller följande:

Inkomst av tjänst år 1: 450 000 kr

Svensk skatt 225 000 kr

Inkomst av tjänst år 2: (450 000 + 99 000 =) 549 000 kr

Svensk skatt 274 500 kr

SINK-beskattning år 3: 148 500 kr

Eftersom den skattskyldige i exemplet med avtalad kostnadsersättning i samband med att slutskattsedeln upprättas inte är bosatt i Sverige vid denna tidpunkt år 3 ska inkomsten SINK-beskattas med 25 % i Sverige.

Sveriges beskattningsrätt begränsas, enligt Skatteverkets uppfattning, inte av eventuella skatteavtal eftersom det i dessa regleras att den stat i vilken arbete utförts också äger rätt att beskatta inkomsten förutsatt att den anställde vistas i arbets-

landet mer än 183 dagar under en tolvmånadersperiod som börjar eller slutar under det beskattningsår arbete utfördes i Sverige.

22.2.3 Förmåner vid tjänsteresa och representation

Fri kost är normalt en skattepliktig förmån, som värderas schablonmässigt (se avsnitt 23.3). Vissa undantag från skatteplikten regleras i 11 kap. 2 och 3 §§ IL. Enbart den omständigheten att den anställde intar en måltid under tjänsteresa eller under tjänstetid medför inte att förmånen blir skattefri.

Fri kost på allmänna transportmedel

Fri kost på allmänna transportmedel vid tjänsteresa är en skattefri förmån om kosten obligatoriskt ingår i priset för resan (11 kap. 2 § första stycket IL).

För skattefrihet förutsätts att färdbiljetten inte kan köpas exklusive måltiderna. För den som exempelvis reser i första klass får en förstaklassbiljett inte kunna köpas till ett lägre pris utan att kost ingår i priset.

Skulle det finnas en klassificering för vissa biljetter där kosten ingår i priset, medför detta inte skattefrihet om motsvarande biljett kan fås utan kost men med en annan klassificering. Klassificeringen ska i sådana fall vara baserad på någon annan skillnad än kosten.

Med allmänna transportmedel avses flyg, tåg och andra kommunikationsmedel som mot betalning är tillgängliga för allmänheten.

Fri frukost på hotell

Förmån av fri frukost på hotell eller liknande i samband med övernattning där under tjänsteresa är undantagen från beskattning om frukosten obligatoriskt ingår i priset för övernattningen. Ett ytterligare villkor för skattefrihet är att ett rum med samma standard inte kan hyras till ett lägre pris utan frukost (11 kap. 2 § första stycket IL).

Skulle det finnas en klassificering för vissa rum där kosten ingår i priset, medför detta inte skattefrihet om motsvarande rum kan fås utan kost men med en annan klassificering. Klassificeringen måste i sådant fall vara baserad på någon annan skillnad än kosten.

Skattefriheten för fri frukost gäller på hotell och liknande inrättningar såsom pensionat, värdshus och andra yrkesmässigt bedrivna rumsuthyrningar.

Fri frukost som inte obligatoriskt ingår i priset för rummet är en skattepliktig förmån. Avdraget för ökade levnadskostnader ska normalt reduceras när den anställde fått kostförmån. Det finns dock undantagsregler, se vidare SKV M 2011:5.

Fri kvällsbuffé på hotell

Vissa hotell tillhandahåller en kvällsbuffé med enklare kallskuret och sallad m.m. utan särskild kostnad. Förmånen ingår obligatoriskt i rumspriset. Den som intar en enklare måltid från buffén bör förmånsbeskattas. Om en anställd endast tar en smörgås eller annat som kan räknas som skattefria förfriskningar från samma buffé bör han inte beskattas. Som måltid räknas en lagad rätt, dvs. en tillredd varm eller kall maträtt.

Fri kost vid representation

Fri kost i samband med extern representation ska inte tas upp till beskattning. Fri kost i samband med intern representation är skattefri bara vid sammankomster som är tillfälliga och kortvariga (11 kap. 2 § första stycket IL).

Vad som avses med extern representation framgår av avsnitt 55.6. Med intern representation avses i förmånssammanhang personalfester, informationsmöten med personalen, interna kurser, planeringskonferenser, t.ex. diskussioner om budgetering, personalfrågor, inköps- och försäljningspolitik. En förutsättning för skattefrihet för kostförmån är

- att det är fråga om i huvudsak interna möten (för företaget, koncernen eller dylikt),
- att sammankomsten har en varaktighet av högst en vecka,
- att det inte är fråga om möten som regelbundet hålls med korta mellanrum (varje eller varannan vecka), och
- att det är gemensamma måltidsarrangemang.

Samtliga förutsättningar bör vara uppfyllda för att sammankomsten ska räknas som intern representation (prop. 1992/93:127 s. 55).

Skattefriheten för kostförmån i samband med informationsmöten och planeringskonferenser gäller alltså under förutsättning att sammankomsterna kan bedömas som intern representation. För att en sådan bedömning ska kunna göras – inför mötet eller senare – bör av arbetsgivaren krävas att sammankomsterna är dokumenterade. Av dokumentationen bör framgå i vilket sammanhang mötet eller konferensen hållits, syftet med mötet, innehållet och för vilken/vilka personalgrupper mötet hållits (Skatteverket 2009-03-10, dnr 131 247797-09/111).

Fri försäkring under tjänsteresa

Förmån av fri försäkring som avser reseskydd under tjänsteresa är skattefri (11 kap. 2 § andra stycket IL). Skattefriheten gäller premier för en sådan försäkring som avser reseskydd under anställds tjänsteresa som tagits av arbetsgivaren (prop. 1992/93:127 s. 55).

Med reseskydd avses skydd mot skador på person eller egendom som uppkommer vid resa. Reseskyddet kan omfatta bl.a. stöld av och skador på resgods, ansvarsskada, rättsskydd, överfallsskydd, kostnader vid olycksfall eller akut sjukdom, invaliditets- och dödsfallsersättning på grund av olycksfallsskada, hemresa vid t.ex. sjukdom eller dödsfall hemma, strejk och andra förseningar.

Fri logi vid tjänsteresa

I de fall den anställde är på tjänsteresa och arbetsgivaren tillhandahåller logi är reglerna i 12 kap. IL som avser avdragsrätten för den anställde inte tillämpliga. Frågan om skatteplikt för logi under tjänsteresa ska därför inte bedömas utifrån dessa regler utan enligt de allmänna reglerna om skattepliktiga förmåner m.m. i 11 kap. IL. Enligt Skatteverkets uppfattning är logi under en pågående tjänsteresa, där övernattningen är motiverad av tjänsteutövningen, inte någon skattepliktig förmån för den anställde oavsett om övernattningen sker inom eller utom hans vanliga verksamhetsort. En sådan övernattning, som således sker på annan plats än den anställdes bostad, kan inte sägas innebära någon inbesparad levnadskostnad för den anställde. En skattepliktig bostadsförmån kan dock uppkomma om arbetsgivaren tillhandahåller en lägenhet eller annan stadigvarande bostad för den anställde, t.ex. för att utnyttjas i samband med tjänsteresor (Skatteverket 2006-01-31, dnr 131 63168-06/111).

Studie- och konferensresor

Anställda som i tjänsten åker på en studieresa eller deltar i en konferensresa inom eller utom landet beskattas normalt inte för värdet av en sådan resa så länge det handlar om en renodlad studie- respektive konferensresa eller resa där det visserligen finns inslag av nöje och rekreation men där detta är försumbart.

Inslag av nöje och rekreation

Om inslaget av nöje och rekreation däremot får en mer framträdande roll under resan kan man inte utesluta förmånsbeskattning. Det finns en omfattande rättspraxis på området. Domstolarna gör en bedömning av skatteplikten i varje enskilt fall. Förmånsbeskattning kan aktualiseras om resan sker exempelvis under en helg, till ett populärt turistmål eller till en mycket avlägsen plats. Det förhållandet att kurser och

konferenser förläggs till ett populärt turistmål, exempelvis Kanarieöarna, behöver dock inte innebära att beskattning ska ske. I vissa fall kan ett sådant arrangemang medföra lägre kostnader för arbetsgivaren jämfört med att kursen eller konferensen förläggs till en näraliggande ort. Avgörande för bedömningen är – som ovan angetts – hur stort inslaget av nöje och rekreation är. För att kunna bedöma om en anställd ska beskattas för sitt deltagande i en sådan resa måste man ta hänsyn till flera olika faktorer, bl.a. syftet med resan, vilken nytta resan kan få för arbetsgivarens verksamhet, val av resmål och studiernas eller konferensens uppläggning (jfr bl.a. RÅ 1983 1:78 I och II).

En viktig omständighet bland andra för den skattemässiga bedömningen är den tidsmässiga fördelningen mellan studier/konferens och andra aktiviteter under resan. Resan måste innehålla en inte oväsentlig del effektivt arbete. Som en tumregel brukar sägas att studierna eller konferenstiden bör uppgå till minst sex timmar per dag. Under en vecka bör den effektiva studie- eller konferenstiden omfatta minst 30 timmar jämnt fördelade under veckan. Skatteverket gör en samlad bedömning när man avgör om en skattepliktig förmån föreligger eller inte.

Personalfest

När en personalfest hålls på någon annan plats än den anställdes tjänsteställe och arbetsgivaren bekostar resa och eventuell övernattning i samband med personalfesten, ska den anställde inte beskattas för resa och logi under förutsättning att resan är förenad med högst *en* övernattning. Detsamma gäller även resa och logi för medföljande make eller sambo. Detta förutsätter att arrangemanget inte överskrider vad som ryms inom begreppet personalvård (personalfest) utan i realiteten är att se som en rekreationsresa eller liknande. Om personalfesten hålls på den anställdes vanliga arbetsplats, dvs. hans tjänsteställe, gäller vanliga regler om arbetsresor (Skatteverkets ställningstagande 2005-09-26, dnr 130 362366-05/111).

Privat nyttjande av årskort på SJ m.fl.

Det förekommer att anställda, som gör tjänsteresor, får årskort eller månadskort av olika slag som även får användas för privat bruk. Det kan vara fråga om kort på SJ eller hos olika flygbolag. Beskattning ska ske för värdet av de privata resor som faktiskt företagits (RÅ 1987 ref. 81). Om den anställde inte lämnar någon redogörelse för det privata nyttjandet av kortet bör han beskattas för ett förmånsvärde motsvarande hela kostnaden för kortet om det inte finns några inskränkningar i det privata nyttjandet. Om tjänstekortet däremot inte till någon del används för privat bruk uppkommer

ingen privat förmån. I sådana fall bör ett avtal ha träffats mellan arbetsgivaren och den anställde att tjänstekortet inte får användas för privat bruk (SKV A 2010:18).

Lokala periodkort

För lokala och regionala kort som bekostas av arbetsgivaren presumeras kortet vara för privat bruk, även om det också används för tjänsteresor på arbetsorten. Det kan vara fråga om års-, månads- eller periodkort. Den anställde bör i sådana fall förmånsbeskattas för hela kortvärdet. Avdrag för eventuella tjänsteresor med kortet medges inte eftersom den anställde inte haft några merutgifter för resorna. Endast om kort av den här typen förvaras på arbetsplatsen för att endast användas av personalen vid tjänsteärenden undviks förmånsbeskattning.

Belöningsresor

Belöningsresor kan i regel ses som ersättning för utfört arbete. En sådan förmån är därför skattepliktig för den anställde som lön. Det gäller också om resan har karaktären av gratifikation, exempelvis om den anställde bjuds på en resa efter viss tids anställning i företaget (RÅ 1984 1:40 I). Resan är en skattepliktig förmån även om arbetsgivarens generalagent eller branschorganisation har bekostat den (RÅ 1984 1:40 II).

Försäljnings-vinster och resor

Vinst i t.ex. försäljningspristävlingar, där priserna består av en resa, är ytterligare exempel på en förmån som ses som ersättning för utfört arbete. Sådana förmåner är därför alltid skattepliktiga för mottagaren (RÅ 1984 1:40 II). Om resan är en kombination av belöningsresa och studie-/konferensresa ska varje del bedömas efter sitt verkliga innehåll, dvs. hur stor del som tidsmässigt är avsatt för nöje och rekreation. Detta framgår av rättsfallen RÅ 1988 ref. 99 I–III.

Medföljande make

Om en arbetsgivare låter exempelvis en anställds make eller sambo följa med på en resa – tjänsteresa eller annan resa – uppkommer en indirekt förmån för den anställde som ska värderas till marknadsvärdet. Vanligtvis motsvaras förmånen av arbetsgivarens merkostnader för makens deltagande såsom för färdbiljett, logi, mat etc. En anställd, som ska på tjänsteresa, kan inte heller undgå förmånsbeskattning genom att byta en dyr färdbiljett mot två billiga, dvs. utan merkostnad för arbetsgivaren. I ett sådant fall ska makens färdbiljett värderas till saluvärdet. I undantagsfall kan det finnas skäl för att en make följer med på en resa utan att någon förmånsbeskattning blir aktuell. Ett sådant skäl för maken att delta kan vara att den anställde är handikappad eller nyopererad och behöver hjälp under resan.

22.2.4 Förmåner i samband med fredsbevarande tjänst

FN-personal m.fl.

Svensk personal som tjänstgör i FN:s och OSSE:s fredsbevarande verksamhet utomlands är normalt anställda i utlandsstyrkan inom Försvarsmakten. Detta innebär att inkomstskattelagens regler om bland annat beskattning av löneförmåner och avdrag för ökade levnadskostnader är tillämpliga. Den dagersättning ”per diem”, som utbetalas direkt av FN till FN-observatörer har av Högsta förvaltningsdomstolen jämställts med statligt traktamente (RÅ 82 1:66). Det bör observeras att traktamentsersättningar utbetalda av staten räknas till skattepliktig intäkt.

Den förmån av fri kost och fria hemresor som tillkommer sådan personal som tjänstgör i väpnad tjänst för fredsbevarande verksamhet utomlands, dvs. personer som omfattas av lagen (1992:1153) om väpnad styrka för tjänstgöring utomlands, utgör inte skattepliktig inkomst (11 kap. 3 § IL). Även om kostförmån inte ska tas upp till beskattning ska det belopp med vilket avdrag för ökade levnadskostnader kan medges reduceras med hänsyn till förmånen (12 kap. 17 och 22 §§ IL). Även ersättningar vid dödsfall eller invaliditet genom statens riskgarantier, utbetalda i enlighet med 15–17 §§ förordningen (1999:569) om utlandsstyrkan inom Försvarsmakten, är skattefria (8 kap. 20 § IL).

Sexmånadersregeln är i princip tillämplig i dessa fall, men det torde höra till ovanligheterna att beskattning av sådan ersättning har skett i verksamhetslandet.

Om beskattning av representanter och anställda vid FN och dess fackorgan, se avsnitt 28.

Förmån av fri kost och hemresa för sådan personal som tjänstgör i väpnad tjänst för fredsbevarande verksamhet utomlands är skattefri. Bestämmelsen gäller personal som omfattas av lag (2003:169) om väpnad styrka för tjänstgöring utomlands. Sådan personal är normalt anställd i Försvarsmaktens utlandsstyrka, och ställs till förfogande på begäran av FN eller enligt beslut av Organisationen för säkerhet och samarbete i Europa, OSSE (11 kap. 3 § IL).

22.2.5 Varor och tjänster av begränsat värde

Förmån av en vara eller en tjänst, som en anställd får av arbetsgivaren, ska inte tas upp som intäkt om varan eller tjänsten är av:

- *väsentlig betydelse* för att denne ska kunna utföra sina arbetsuppgifter,
- *begränsat värde* för den anställde, och
- *inte utan svårighet kan särskiljas från nyttan i anställningen* (11 kap. 8 § IL).

Bestämmelsen har en generell utformning som gäller alla typer av varor och tjänster som arbetsgivaren tillhandahåller den anställde som arbetsredskap. För att bestämmelsen ska vara tillämplig krävs att arbetsgivaren gör en individuell bedömning av den anställdes behov av utrustningen för arbetet.

Frågan om skattefrihet ska bedömas med hänsyn till de särskilda förhållanden som föreligger i det enskilda fallet (SkU 1994/95:25 s. 18).

Väsentlig betydelse

En av förutsättningarna för skattefrihet är alltså att varan eller tjänsten är av väsentlig betydelse för arbetet. Enligt förarbetena bör det krävas att betydelsen är påtaglig utan att varan och tjänsten behöver vara direkt nödvändig för arbetets utförande. Det ska vara fråga om arbetsuppgifter som den anställde har redan nu och inte vad han i en obestämd framtid kan tänkas komma att ha (prop. 1994/95:182 s. 44).

Skattefriheten gäller endast när arbetsgivaren direkt betalar den aktuella utrustningen eller tjänsten, eftersom arbetsgivaren redan vid denna tidpunkt bör ha klart för sig om utrustningen har ”väsentlig betydelse” för den anställdes arbete. Bestämmelsen kan alltså inte tillämpas om arbetsgivaren ger ut en kostnadsersättning till den anställde för utrustning som han redan har. Det innebär att regeln inte är tillämplig om arbetsgivaren hyr ut utrustningen till den anställde eller låter äganderätten övergå till den anställde (nämnd prop. s. 40).

Begränsat värde

För skattefrihet krävs också att den förmån som den anställde får genom att kunna använda arbetsredskapet också privat är av begränsat värde. Någon absolut beloppsgräns för vad som är begränsat värde finns inte. Flera faktorer bör vägas in vid bedömningen som t.ex. förmånens faktiska värde och om den

innebär en faktisk inbesparing i en anställds normala privata levnadskostnader (nämnd prop. s. 44).

Förmånen är svår att särskilja

En ytterligare förutsättning är att förmånen inte utan svårighet kan särskiljas från nyttan i anställningen. Med detta avses att det är själva förmånen som sådan eller värdet av den som inte kan särskiljas. Förmånen måste vara en närmast ”ofrånkomlig biförmån” (nämnd prop. s. 40 och 44).

Tidningar

Skatterättsnämnden fann att fri prenumeration på tidningen Dagens Medicin inte var skattepliktig för en anställd sjuksköterska, där tidningen skickades hem till hennes bostad. På fråga om kostnaden för prenumeration på Dagens Medicin var avdragsgill om hon i stället med egna pengar betalade prenumerationen blev svaret nej. Förhandsbeskedet överklagades vad gällde avdragsfrågan och fastställdes av Högsta förvaltningsdomstolen (RÅ 1998 not. 144).

Högsta förvaltningsdomstolen fann i ett mål gällande en chefredaktör för en dagstidning att fria dagstidningar som delades ut i bostaden var skattefria för honom. Enligt Högsta förvaltningsdomstolen måste en arbetsgivare i ett dagstidningsföretag i regel anses ha ett starkt intresse av att en chefsredaktör och anställda med journalistiska arbetstuppgifter tar del av det som skrivs i branschen (RÅ 2004 ref. 101).

Till personer som har journalistiska arbetsuppgifter räknas enligt Skatteverkets uppfattning personer som arbetar som journalister, fotografer, grafisk personal samt personal tillhörande ledningsgruppen (Skatteverket 2005-05-02, dnr 130 225096-05/111).

Dator

Ett annat exempel där värdet av en förmån är svår att särskilja från varans eller tjänstens nytta i anställningen är när en av arbetsgivaren ägd persondator, som bedömts vara av väsentlig betydelse för arbetet, också används privat (prop. 1994/95:182 s. 44).

Betalkort

Betalkort har ansetts vara skattefria enligt bestämmelsen om förmån av begränsat värde när de tillhandahållits anställda som på grund av tjänsteresor hade behov av att kunna göra reseutlägg för arbetsgivarens räkning (RÅ 2002 ref. 109).

Bredbandsuppkoppling

I ett inte överklagat förhandsbesked har installation av bredbandsuppkoppling i bostaden bedömts vara en sådan förmån av begränsat värde som är skattefri för anställda för vilka uppkopplingen är av väsentlig betydelse för deras arbete. De anställda hade bl.a. behov av att kunna ta direktkontakt med

huvudkontoret i USA, vilket på grund av tidsskillnaden måste ske kvällstid från bostaden (SRN 2003-06-30).

Terminalglasögon

Terminalglasögon som en arbetsgivare tillhandahåller en anställd, som behöver sådana för sitt arbete vid dataterminal, bör anses som en skattefri förmån. Även synundersökning för att få terminalglasögon är en skattefri förmån.

Telefon

Privata telefonsamtal från ett telefonabonnemang som arbetsgivaren står för, kan som regel särskiljas från tjänstesamtalen genom t.ex. en specificerad telefonräkning. I sådant fall ska en beskattning ske på vanligt sätt för förmånen av privatsamtal (prop. 1994/95:182 s. 44).

Om arbetsgivaren tillhandahåller en anställd mobil telefoni enligt abonnemang med fast avgift för att användas i arbetet, ska den anställde inte förmånsbeskattas för privatsamtal som kan ha förekommit. Detta gäller under förutsättning att arbetsgivaren i varje enskilt fall bedömer att det är av väsentlig betydelse för att den anställde ska kunna utföra sina arbetsuppgifter att ha tillgång till mobiltelefon. Förmånen att kunna ringa privata samtal får då bedömas vara av begränsat värde och svår att särskilja från nyttan i anställningen (Skatteverket 2009-02-12, dnr 131 126210-09/111).

22.2.6 Kläder

Förmån av uniform och andra arbetskläder är skattefria, om förmånen avser kläder som är avpassade för tjänsten och inte lämpligen kan användas privat (11 kap. 9 § IL).

Uniform

Skattefrihet gäller för förmån av fri uniform, dvs. sådan klädedräkt för tjänstebruk som fastställts och utformats i detalj av en myndighet eller annan arbetsgivare. En uniforms primära syfte är att utmärka en viss befattning eller vissa befogenheter. Karaktäristiskt för en uniform är att den har en från vanliga kläder tydligt avvikande utformning (SKVA 2010:18).

Övriga arbetskläder

Fria arbetskläder, som utgörs av klädsel som i och för sig lämpar sig för privat bruk, t.ex. kostym och dräkt, bör anses skattefria om arbetsgivarens namn, symbol eller logotyp är varaktigt applicerat på klädseln på ett sätt som gör att den märkbart avviker från vanliga kläder och därför inte kan antas komma att användas för privat bruk (SKV A 2010:18).

Om en arbetsgivare vill tillhandahålla sina anställda ordinära klädesplagg, t.ex. jackor, kostymer, dräkter, skjortor, blusar

och byxor, som arbetskläder utan att det uppkommer en skattepliktig förmån bör följande krav vara uppfyllda. Kläderna bör

1. utgöra arbetskläder, dvs. de tillhandahålls för att användas i tjänsten,
2. vara obligatoriska att använda i tjänsten för den anställde,
3. vara avpassade för tjänsten, dvs. plaggen bör vara enhetliga för viss personal eller ha någon annan särskild egenskap, och
4. vara försedda med arbetsgivarens namn eller logotyp så att de märkbart avviker från vanliga plagg.

För skattefrihet för sådana plagg räcker det således inte att de är försedda med logotyp, eller att plaggen enligt avtal inte får användas privat, utan samtliga nämnda förutsättningar bör vara uppfyllda.

Skattefrihet bör dock gälla om anställda i samband med särskilda arbetsuppgifter tillfälligt lånar plagg som arbetsgivaren äger och förvarar på arbetsplatsen för att kunna användas av anställda, t.ex. i samband med framträdande på scen (Skatteverket 2009-06-15, dnr 131 525668-09/111).

När det gäller omfattningen av skattefriheten för fria arbetskläder framgår av förarbetena att kläder som på grund av arbetets beskaffenhet utsätts för starkt slitage, kraftig nedsmutsning eller annars förbrukas osedvanligt snabbt bör undantas från beskattning. Exempel på yrkesgrupper som kan anses ha sådana arbetskläder är betongarbetare, murare, smidesarbetare och svetsare.

Fria överdrags- och skyddskläder samt fri tvätt av sådana kläder beskattas inte. Undantagna från beskattning är också sådana fria skyddskläder som har särskilda skyddsegenskaper mot frätande ämnen, mekaniska skador eller mot väta, värme och kyla som i huvudsak har andra orsaker än klimatförhållanden. Skattefriheten motiveras i det fallet med att denna typ av kläder är att jämställa med arbetsredskap.

Även kläder som är särskilt avpassade för arbetet och som inte lämpligen kan användas privat bör undantas från beskattning. Så kan vara fallet på grund av klädernas utformning, t.ex. snitt och färgsättning eller på grund av att de är särskilt utpräglade för det slags yrkesutövning det är fråga om. Det gäller t.ex. kläder som ska användas av anställda i ett företag inom livsmedels-, restaurang- och hotellnäringen eller i sjukvården.

Skattefrihet gäller dock inte generellt för kläder av enhetlig typ som av tradition bärs av anställda i vissa verksamheter. I de fallen rör det sig många gånger om kläder som med fördel också kan användas privat (prop. 1987/88:52, s. 58–59).

Kontanta bidrag för inköp av uniform och andra arbetskläder är alltid skattepliktiga.

22.2.7 Statsministerns tjänstebostad

Statsministerns förmån av tjänstebostad ska inte tas upp, om statsministern till sin privata disposition har annan bostad som är inrättad för permanentboende (11 kap. 10 § IL).

22.2.8 Statsråds resa med statsrådsbil

Ett statsråds förmån av resa med statsrådsbil ska inte tas upp (11 kap. 10 a § IL).

22.2.9 Personalvårdsförmåner

Personalvårdsförmåner är skattefria. Med personalvårdsförmåner avses förmåner av mindre värde som inte är en direkt ersättning för utfört arbete utan avser enklare åtgärder som syftar till att skapa trivsel i arbetet eller liknande eller som lämnas på grund av sedvänja inom det yrke eller den verksamhet som det är fråga om (11 kap. 11 § IL).

Personalvårdsförmåner kännetecknas av att de tillhandahålls på arbetsplatsen. Med arbetsgivarens arbetsplats avses varje plats där arbetet utförs för arbetsgivarens räkning mer än helt tillfälligt. Personalvårdsförmåner kan också i vissa fall tillhandahållas utanför arbetsplatsen, t.ex. vid personalutflykter eller på tjänsteresor. Motion och annan friskvård utövas normalt vid motionsanläggning och liknande inrättning utanför arbetsplatsen.

Som personalvårdsförmåner räknas inte

1. rabatter,
2. förmåner som den anställde får byta ut mot kontant ersättning,
3. förmåner som inte riktar sig till hela personalen, eller
4. andra förmåner som den anställde får utanför arbetsgivarens arbetsplatser genom kuponger eller något motsvarande betalningssystem (11 kap. 11 § IL).

Förfriskningar samt möjlighet till enklare slag av motion och annan friskvård är de personalvårdsförmåner som särskilt omnämns i lagen (11 kap. 12 § IL).

Personalvårdsförmåner, t.ex. motionsförmåner, ska erbjudas företagets hela personal. Med hela personalen avses samtliga anställda oavsett anställningsvillkor. Det betyder att även vikarier och tillfälligt anställda ska omfattas av erbjudande av personalvårdsförmåner (RÅ 2001 ref. 44).

Förmånen blir skattepliktig, om den utformas på ett sådant sätt att den i praktiken begränsar sig till en liten grupp anställda. Formerna för hur motionen kommer de anställda till del är däremot normalt av underordnad betydelse. Exempelvis kan man tänka sig särskilda arrangemang för tillfälligt anställda, t.ex. i form av klippkort (prop. 2002/03:123 s. 15).

Uppdragstagare får omfattas

Enligt Skatteverkets uppfattning kan en arbetsgivare ge personalvårdsförmåner även till uppdragstagare på samma villkor som gäller för arbetsgivarens anställda utan att uppdragstagarna beskattas (Skatteverket 2005-02-22, dnr 130 90548-05/111).

Mindre värde

Genom uttrycket ”mindre värde” markeras att skattefriheten för personalvårdsförmåner förutsätter att de inte kostar för mycket. Skattefriheten gäller i princip alla slags personalvårdsförmåner av mindre värde som inte är en direkt ersättning för utfört arbete och inte bara sådana enklare åtgärder som syftar till att skapa trivsel i arbetet eller liknande (prop. 1993/94:90, s. 101).

Någon fastställd beloppsgräns för hur stor arbetsgivarens subvention får vara finns inte, eftersom kostnadsläget för enklare slag av motion kan variera mellan olika orter. En begränsning ligger i kravet att det ska vara fråga om motion av enklare slag. Ett riktmärke är vad det kostar att skaffa sig ett årskort på en ordinär motionsanläggning på orten (RÅ 2001 ref. 44).

Om en arbetsgivare subventionerar t.ex. några anställdas tennisspel med mycket stora belopp per år kan det inte anses som sådan enklare motion som föranleder skattefrihet (SkU 1987/88:8, prop. 1987/88:52 s. 54).

Enligt Skatteverkets uppfattning bör uttrycket ”mindre värde” bedömas för varje slag av personalvårdsförmån för sig. Om en anställd exempelvis får förfriskningar på arbetsplatsen påverkar inte det hans möjligheter att få motionsförmån av mindre värde. Detsamma gäller om en anställd fått ett termins-

kort vid en motionsanläggning av enklare slag och samtidigt får förmån av exempelvis fri massage eller kostrådgivning. Däremot blir bedömningen annorlunda om arbetsgivaren tillhandahåller ett flertal personalvårdsförmåner av liknande karaktär. Om arbetsgivaren exempelvis betalar den anställdes utgifter för utövande av tennis, simning, gymnastik m.m. bör hänsyn tas till det sammanlagda värdet av dessa förmåner vid bedömningen av om den anställde fått personalvårdsförmåner av mindre värde (Skatteverket 2005-03-31, dnr 130 205744-05/111).

Får ej kunna bytas mot kontanter

Om en personalvårdsförmån på en arbetsplats går att byta mot kontanter blir den skattepliktig, och detta oavsett om mottagaren väljer kontanter eller förmånen. Själva möjligheten att byta förmånen mot kontanter utlöser beskattning. Enligt ett inte överklagat förhandsbesked går det därför inte att kombinera en skattefri motionsförmån med bruttolöneavdrag. Ett system med bruttolöneavdrag för att få motion innebär att den som avstår från motionsförmånen får ett med bruttolöneavdraget motsvarande belopp högre lön än den som tagit emot förmånen. Förmånen anses då möjlig att byta mot kontant ersättning (SRN 2003-06-19).

Motion och annan friskvård

Reglerna om skattefri motion och annan friskvård är anpassade till dagens sätt att utöva motion. Motionsutövning i form av t.ex. styrketräning, spinning, aerobics m.m. sker ofta på särskilda motionsanläggningar. Arbetsgivaren kan därför erbjuda sin personal motionsaktiviteter av enklare slag och mindre värde vid motionsanläggningar som ligger skilt från arbetsplatsen. Den anställde kan själv betala motionsavgiften, och mot kvitto få ersättning från arbetsgivaren för sitt utlägg.

Godkända friskvårds-aktiviteter

Skattefriheten omfattar endast motion eller annan friskvård av mindre värde och enklare slag. Hit räknas t.ex. gymnastik, styrketräning, spinning, olika former av dans, bowling, bangolf och racketsporter som bordtennis, tennis eller squash. Till det skattefria området räknas också vanliga lagidrotter som t.ex. volleyboll, fotboll, handboll, bandy och ishockey. Andra former för utövande av friskvård är t.ex. tai chi, qigong, information om stresshantering och s.k. kontorsmassage.

Därutöver kan enligt Skatteverkets uppfattning olika behandlingsformer såsom akupressur, akupunktur, kinesiologi, osteopati och zonterapi m.m. ses som friskvård och därför omfattas av skattefriheten. Gemensamt för dessa behandlingsformer är att de bl.a. syftar till att förebygga och motverka

ömhet och stelhet i exempelvis axlar, armar, nacke eller rygg som kan uppkomma i samband med ensidigt arbete. Till samma kategori hör fotmassage som inte innefattar medicinsk behandling eller pedikyr. Tillgång till bastu och solarium räknas också till sådan friskvård av enklare slag som omfattas av skattefriheten. Kostrådgivning omfattas av skattefriheten även om den innehåller ett visst mått av individuell rådgivning, liksom kurser om rökavvänjning (se vidare Skatteverket 2005-03-31, dnr 130 205744-05/111).

Ej godkända friskvårds-aktiviteter

Vissa aktiviteter omfattas inte av skattefriheten. Det gäller sporter som kräver dyrbarare anläggningar, redskap och kringutrustning, som t.ex. golf, segling, ridning och utförsåkning på skidor (jfr prop. 2002/03:123 och SkU 1987/88:8 s.42).

Till denna kategori kan även hänföras snowboardåkning, vattenskidåkning, samt fritidsaktiviteter som mer har karaktär av hobby och naturupplevelser, såsom exempelvis bergsbestigning, drakflygning, sportdykning, forsränning, kanot- och kajakpaddling, surfning m.m. Sådana fritidsaktiviteter omfattas inte heller av skattefriheten.

Motion med friskvårdscheckar

En arbetsgivare kan ge personalen möjlighet till enklare slag av motion och annan friskvård genom att ge den anställde s.k. friskvårdscheckar eller liknande bevis som ger tillträde till en motions- eller friskvårdsanläggning. Det får alltså inte vara fråga om kuponger som i praktiken innebär ett betalningsmedel. Ett system med friskvårdscheckar får användas under förutsättning att det är utformat på ett sådant sätt att arbetsgivaren har full insyn över vilket slag av aktivitet som respektive check kan användas till av den anställde. Det ska också finnas en möjlighet för arbetsgivaren att följa upp hur de använts (Skatteverket 2007-05-25, dnr 131 242815-07/111).

Idrottsredskap m.m.

En förmån som innebär att arbetsgivaren lånar ut idrottsredskap eller annan utrustning av mindre värde och enklare slag, t.ex. gångstavar, är skattefri för den anställde.

Klädutrustning av mindre värde och enklare slag, som t.ex. T-shirts och enklare träningsoveraller, och som är försedd med arbetsgivarens reklamtryck kan ges som en skattefri förmån. Om arbetsgivaren däremot bekostar dyrbarare klädutrustning är förmånen skattepliktig. Detsamma gäller om arbetsgivaren tillhandahåller dyrbarare idrottsredskap.

För vissa yrkeskategorier, där krav ställs på att den anställde genom träning på arbetstid håller sig i fysiskt trim för att klara

av fysiskt krävande arbete, kan förmån av fri träningsutrustning vara skattefri såsom en förmån av begränsat värde. Så är t.ex. fallet inom Försvarsmakten, Räddningstjänsten och Polisen. Skattefriheten gäller för utrustning som är anpassad till den bedrivna verksamheten, t.ex. särskilda träningsskor, under förutsättning att förmånen har ett mindre värde för den anställde (Skatteverket 2010-12-15, dnr 131 693990-10/111).

Entréavgifter

Entréavgifter till idrottsevenemang och medlemsavgifter i föreningar av olika slag är skattepliktiga förmåner om arbetsgivaren betalar dem.

Startavgifter

Om arbetsgivaren betalar personliga startavgifter i tävlingar är förmånen skattepliktig för den anställde. Om arbetsgivaren betalar avgifter för anmälan av lag till tävlingar uppkommer däremot ingen skattepliktig förmån för dem som deltar. En av arbetsgivaren gjord gruppanmälan till motionstävling kan godtas även evenemanget saknar en särskild tävlingsklass för lag, förutsatt att motionen är av enklare slag (löpning, cykling, längdskidåkning m.m.) och att erbjudandet om deltagande riktar sig till alla anställda (Skatteverket 2005-03-31, dnr 130 205744-05/111).

Om arbetsgivaren betalar den anställdes medlemsavgift i idrottsföreningar och liknande uppkommer en skattepliktig förmån för den anställde (Skatteverket 2006-04-28, dnr 131 233241-06/111).

22.2.10 Personalrabatter

Personalrabatt vid köp av en vara eller en tjänst från arbetsgivaren eller något annat företag i samma koncern är inte skattepliktig, om varan eller tjänsten ingår i säljarens ordinarie utbud (11 kap. 13 § IL).

Detta gäller inte om rabatten

- är en direkt ersättning för utfört arbete,
- överstiger den största rabatt som en konsument kan få på affärsmässiga grunder, eller
- uppenbart överstiger den personalrabatt som är sedvanlig i branschen.

Dessutom gäller det inte om rabatten

- får bytas mot kontant ersättning,
- inte riktar sig till hela personalen, eller

– erhålls utanför arbetsgivarens arbetsplatser genom kuponger eller något motsvarande betalningssystem.

De tre sista strecksatserna är samma krav som gäller för personalvårdsförmåner, vilket bl.a. för med sig att personalrabatt inte får lämnas mot bruttolöneavdrag (se avsnitt 22.2.11).

Koncernbegreppet

Med koncern i detta sammanhang avses såväl svenska som utländska koncerner (prop. 1999/2000:2 del 2 s. 23–24). Med svenska koncerner avses sådana i lag definierade koncernbegrepp som finns i bl.a. 1 kap. 5 § aktiebolagslagen (1975:1385), 1 kap. 4 § lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar och 1 kap. 1 § lagen (1980:1103) om årsredovisning m.m. i vissa företag (nämnd prop. s. 45). I dessa lagrum anges att moderföretag och dotterföretag tillsammans utgör en koncern.

Ordinarie utbud

Begreppet ”ordinarie utbud” anger, att det ska vara varor eller tjänster som i första hand bjuds ut på marknaden till andra än personalen. Uttrycket markerar också att skattefri personalrabatt endast kan ges på varor ur ett sortiment som arbetsgivaren normalt har till försäljning. Om arbetsgivaren köper in varor som inte ingår i det ordinarie utbudet och säljer dem vidare till de anställda, ska de beskattas för skillnaden mellan marknadspriset på orten och vad de har betalat till arbetsgivaren (prop. 1994/95:182 s. 36). Med säljarens ordinarie utbud avses inte heller sådana anskaffningar som görs för verksamheten, som exempelvis förbrukningsartiklar, inventarier, maskiner o.d.

Rabatt på affärsmässiga grunder

För att precisera reglerna har de skattefria rabatterna i lagtexten knutits till vad som vid affärsmässiga grunder för en konsument är möjligt att uppnå på marknaden. Enbart sådana rabatter som en arbetsgivare på affärsmässig grund uthålligt kan ge sina största kunder omfattas av skatteförmånen. Tillfälligt starkt nedsatta priser kan i vissa fall vara ett uttryck för marknadspriset. Om ett starkt nedsatt pris erbjuds de anställda måste arbetsgivaren – för att prisnedsättningen inte ska komma att betraktas som en skattepliktig förmån – kunna dokumentera att han även generellt har tillämpat detta pris i utbudet mot sina kunder. Vid en kraftig prissänkning i förhållande till vad som är ordinarie marknadspris finns i regel inte utrymme att lämna ytterligare kundrabatter till de största kunderna. Därmed skulle det inte heller finnas något utrymme för att ge ytterligare rabatt som skattefri personalrabatt (nämnd prop. s. 35).

Vid bedömningen av rabattens storlek bör, en jämförelse göras med varans eller tjänstens marknadspris i konsumentledet. Marknadspriset på varan eller tjänsten ska således vara detsamma oberoende av om den anställde arbetar i ett tillverkningsföretag eller i detaljistledet. För att tydliggöra att jämförelse ska göras med det pris en vara eller tjänst betingar när en konsument köper den på marknaden har i lagtexten förts in begreppet konsument. Med konsument i detta sammanhang avses i princip samma sak som i lagen (1994:1512) om avtalsvillkor i konsumentförhållanden, dvs. fysisk person som handlar huvudsakligen för ändamål som faller utanför näringsverksamhet (nämnd prop. s. 35).

Sedvanlig personalrabatt

Även om en arbetsgivare i normalfallet ska kunna tillämpa samma rabatt vid försäljning till sina anställda som han i rabatt ger sina största kunder bör den i branschen sedvanliga rabattnivån utgöra en begränsning för vad som är rimligt och möjligt. Ett ytterligare skäl för detta är att jämförelsen med största rabatt till konsument inte innefattar ett krav på att arbetsgivarna faktiskt lämnar rabatter också till andra än sina anställda. Vid bedömningen av vad som är godtagbar rabattnivå bör bl.a. de rabatter som de största arbetsgivarna tillämpar i fråga om rabatter till anställda kunna vara vägledande (nämnd prop. s. 36).

Om arbetsgivaren inte alls tar betalt av de anställda eller säljer till ett pris som understiger vad som annars kan godtas som skattefri personalrabatt, ska beskattning ske som för lön för ett belopp motsvarande hela skillnaden mellan marknadspriset och vad den anställde betalat.

Rabatter i efterhand

För skattefrihet är det oväsentligt om en personalrabatt utgår vid köptillfället eller vid en senare tidpunkt. Detta innebär att personalrabatter som i efterhand tillgodoräknas ett kundkonto på basis av under en period gjorda inköp, anses skattefria när förutsättningarna för skattefrihet i övrigt är uppfyllda (RÅ 2001 ref. 73).

Rabatter, bonus och liknande förmåner

Rabatter, bonus och liknande förmåner som lämnas som ersättning för arbete eller av annat skäl kan anses som ett utflöde av tjänsten är skattepliktiga (prop. 1995/96:152 s. 53–58). Ett undantag finns som gäller personalrabatter, som under vissa förutsättningar är skattefria (se ovan).

Kundtrohetsrabatter

Rabatter som lämnas för visad kundtrohet och som finns bl.a. inom flyg- och hotellbranschen är skattepliktiga om de utnyttjas för privat bruk. En grundläggande förutsättning för beskatt-

ning är att mottagarens arbetsgivare eller uppdragsgivare bekostat de varor eller tjänster som ger rätt till rabatten eller att förmånen av annat skäl kan anses som ett utflöde av tjänsten.

Det förekommer bl.a. vad gäller skattepliktiga trohetsrabatter att arbetsgivaren finansierar endast en del av de kostnader som ligger till grund för förmånen eller att det är flera arbetsgivare som har haft de kostnader som ligger till grund för bonusen eller rabatten. I sådant fall får en proportionering göras av marknadsvärdet (prop. 1995/96:19, s. 77).

Beskattningstidpunkten inträder när förmånen (rabatten eller dylikt) utnyttjas (prop. 1996/97:19 s. 77).

Med rabatt eller annan bonus avses alla former av rabatter, t.ex. både sådana som ges i samband med inköpet och sådana som ges i efterhand antingen i pengar eller på annat sätt (prop. 1995/96:19, s. 94).

Uppgiftsskyldighet

Om en arbetstagare har utnyttjat en rabatt, bonus eller annan förmån som har getts ut på grund av kundtrohet eller liknande och som grundar sig utgifter för vilka arbetsgivaren har svarat, ska arbetsgivaren lämna kontrolluppgift om förmånen. Uppgiftsskyldigheten regleras i 6 kap. 3 § LSK.

I ovannämnda prop. s. 94–95 anges bl.a. följande.

Ett krav som uppställs för att en person som inte kan anses som utgivare av en förmån ändå ska lämna kontrolluppgift är att förmånen utges på grund av kundtrohet eller liknande. Exempel på detta är trohetsbonussystemen inom flyg- och hotellbranschen. Liknande system kan t.ex. vara olika former av introduktionserbjudanden där en viss extra bonusförmån ges om man blir kund hos ett visst företag.

Med att någon slutligt har stått för kostnaderna avses i detta sammanhang t.ex. det fallet att en arbetsgivare betalar en tjänsteresa eller ett hotellrum men det är resenären eller gästen som får någon form av rabatt eller bonus. I sådant fall är det arbetsgivaren som ska lämna kontrolluppgift. Detta gäller även om den anställde först betalar t.ex. med någon form av kreditkort och sedan begär ersättning av arbetsgivaren för kostnaderna utan att reducera för den rabatt som kan vara förenad med inköpet.

För att arbetsgivaren ska kunna fullgöra sin skyldighet att lämna kontrolluppgifter är den som har utnyttjat sådan rabatt, bonus eller annan förmån som avses i 6 kap. 3 § LSK skyldig

att skriftligen eller på liknande sätt lämna uppgift om att han har utnyttjat förmånen. Sådan upplysning ska lämnas senast månaden efter det att förmånen utnyttjades, dock inte senare än den 15 januari påföljande år (15 kap. 4 och 5 §§ LSK). Uppgift ska lämnas om förmånens art och omfattning och under vilken månad den utnyttjats.

Förmån som tillhandahålls genom kupong

Förmån som den anställde erhåller utanför arbetsgivarens arbetsplatser mot betalning med kupong eller motsvarande betalningssystem är skattepliktig intäkt. Med kupong bör i detta sammanhang förstås värdekuponger eller liknande betalningssystem som mera allmänt kan användas för betalning av vara eller tjänst eller i övrigt utnyttjas på ett sätt som i realiteten bestäms av den anställde (SKV A 2010:18).

Förmånen värderas till det belopp som anges på kupongen. Om något värde inte anges värderas förmånen till det belopp mottagaren under normala förhållanden skulle få betala för kupongen om han själv köpt den, vilket vanligtvis motsvarar arbetsgivarens inköpspris inklusive mervärdesskatt (RÅ 1992 ref. 11).

22.2.11 Gåvor till anställda

Vissa gåvor till anställda, nämligen julgåva, jubileumsgåva och minnesgåva är under vissa förutsättningar skattefria (11 kap. 14 § IL).

Även uppdragstagare kan omfattas av reglerna om skattefrihet för gåvor till anställda (Skatteverket 2005-02-22, dnr 130 90548-05/111).

Julgåva

Julgåva till anställd är skattefri, om den är av ”mindre värde” (11 kap. 14 § 1 IL). En julgåva anses vara av mindre värde om värdet inte överstiger 450 kr inklusive mervärdesskatt. Beloppet är ett s.k. gränsbelopp, vilket innebär att gåvan bör beskattas från första kronan, om värdet överstiger angivet belopp. I gåvans värde räknas inte arbetsgivarens kostnader för administration och transporter av gåvorna in (SKV A 2010:18).

Sedvanlig jubileumsgåva

Sedvanlig jubileumsgåva som lämnas till anställd är också skattefri. Med jubileumsgåva avses gåva till anställd vid företagsjubileum efter 25-, 50-, 75- eller 100-årsjubileum etc. En jubileumsgåva anses som skattefri om värdet av gåvan inte överstiger 1 350 kr inklusive mervärdesskatt (SKV A 2010:18).

Vid bedömningen av gåvans värde bör man inte ta hänsyn till om den är försedd med inskription eller inte (prop. 1987/88:52 s. 51).

Minnesgåva

Minnesgåva till varaktigt anställa är en gåva som lämnas vid särskild högtidsdag (t.ex. den anställdes 50-årsdag), efter längre tids anställning (25 år eller mer) eller vid anställningens upphörande. Sådan gåva är skattefri under förutsättning att gåvans värde inte överstiger 10 000 kr inklusive mervärdesskatt och inte ges vid mer än ett tillfälle utöver vid anställningens upphörande. Beloppet 10 000 kr är ett gränsbelopp, vilket innebär att gåvan blir beskattad från första kronan, om värdet överstiger beloppet. Med varaktigt anställda i samband med minnesgåvor anses anställda med en sammanlagd anställningstid om minst sex år (SKV A 2010:18).

Gåvoslag - allt utom pengar

Skattefriheten gäller alla slag av gåvor med undantag för pengar (11 kap. 14 § andra stycket IL). Aktier, resor, restaurangbesök m.m., samt även vin eller sprit godtas (Skatteverket 2005-04-12, dnr 130 199160-05/111).

Ett bidrag till en semesterresa kan betraktas som en skattefri gåva om arbetsgivaren betalar direkt till resebyrån eller till den som tillhandahåller biljetterna (SkU 1987/88:8 s. 40). Detsamma gäller gåva i form av presentkort som berättigar till olika varor, om presentkortet inte kan bytas mot pengar (Skatteverket 2005-11-30, dnr 130 628591-05/111).

Som pengar anses däremot betalningsmedel såsom check, postväxel och sådana presentkort som kan bytas mot pengar.

Gåva till ideell organisation

Om arbetsgivaren på begäran av en anställd betalar ett bidrag till exempelvis en ideell förening blir den anställde beskattad. Den anställde anses i det fallet ha disponerat över det ekonomiska bidraget i den mening som avses i 10 kap. 8 § IL. Arbetsgivaren kan däremot för egen del bestämma att i stället för julgåvor till de anställda skänka ett bidrag till en ideell organisation utan att det uppkommer någon skattepliktig gåva för de anställda. Arbetsgivaren får i det fallet inte avdrag för gåvorna.

Fr.o.m. den 1 januari 2011 finns dock en möjlighet att få skattereduktion för gåvor till ideella organisationer som godkänts som gåvomottagare, och det även om gåvan lämnas av en arbetsgivare för anställds räkning och denne beskattas för gåvan (SFS 2011:1269). Se SKV 319 som finns på Skatteverkets webbplats.

Skattepliktiga gåvor – ersättning för arbete

I andra fall är gåvor från arbetsgivaren normalt alltid skattepliktiga eftersom de anses som ersättning för utfört arbete, s.k. remuneratoriska gåvor. Enligt praxis anses också penninggåvor från en arbetsgivare till en anställd som skattepliktig inkomst av tjänst hos mottagaren när gåvan beror på anställningsförhållandet (RÅ 1980 ref. 61, RÅ 1983 ref. 73).

Gratifikation

En gratifikation kan allmänt sett vara likställd med gåva. Om en gratifikation däremot har betalats ut av en arbetsgivare till en anställd, får den anses ha utgått på grund av anställningsförhållandet. Om den inte kan anses som julgåva, jubileumsgåva eller minnesgåva, jämställs den med lön och ska beskattas som sådan. Det saknar således betydelse hur ersättningen betecknas. Skattskyldigheten gäller då oavsett om gratifikationen har betalts ut i kontanter eller i annan form.

Gåvan har sin grund i annat än anställningen

I vissa fall har emellertid gåvor från arbetsgivare annan grund än anställningsförhållandet. I sådana fall ska inkomstbeskattning inte ske. Det gäller såväl gåvor i pengar, aktier som något annat. Det visar flera avgöranden från Högsta förvaltningsdomstolen och Skatterättsnämnden (se vidare avsnitt 19.2).

22.2.12 Förvärv av värdepapper

En anställds förvärv av värdepapper från arbetsgivaren på förmånliga villkor utgör en löneförmån som ska beskattas.

Förmånsbeskattning ska ske för skillnaden mellan vad den anställde har betalat för att få teckna eller köpa ett värdepapper och dess marknadsvärde. Vid försäljning av det förvärvade värdepapperet räknas summan av det förmånsbeskattade beloppet och det pris som betalats till arbetsgivaren som den anställdes anskaffningsutgift för värdepapperet.

Förmånerna avser vanligtvis aktier, konvertibler, köpoptioner eller teckningsoptioner avseende aktier, eller syntetiska optioner.

Förvärv av aktier kan ske genom att en nyemission riktas till de anställda (nyteckning) eller genom att de anställda erbjuds att köpa redan existerande aktier.

En konvertibel är ett skuldebrev som går att byta (konvertera, omvandla) till aktier i enlighet med villkoren i skuldebrevet. Det ska vanligen konverteras under viss tid och man får ett bestämt antal aktier per konvertibel. Förvärv kan ske genom nyemission eller genom köp av redan existerande konvertibler.

En köpoption innebär som regel en rätt att köpa redan existerande aktier vid en viss framtida tidpunkt och till ett visst pris, lösenpriset.

En teckningsoption ger en rätt att delta i en framtida nyemission av aktier i det bolag som har gett ut optionen. Ofta är teckningsoptionen kopplad till ett skuldebrev när den ges ut. Efter emissionen kan den emellertid separeras från skuldebrevet och handel kan därefter ske med teckningsoptionen och skuldebrevet var för sig.

Med syntetisk option avses i allmänhet en rätt att under vissa förutsättningar få ett kontant belopp vars storlek beror på värdeförändringen på en viss aktie eller dylikt.

Förmånligt förvärv på grund av tjänsten

Samtliga ersättningar, förmåner och andra inkomster som erhålls på grund av tjänst är skattepliktig inkomst. För förmånsbeskattning av en anställd som förvärvar värdepapper från sin arbetsgivare krävs alltså, förutom att betalningen från den anställde inte motsvarar värdepapperens fulla värde, att förmånen har utgått *på grund av tjänsten* (11 kap. 1 § IL).

Så var exempelvis fallet när det gällde en verkställande direktör i två aktiebolag inom en koncern. Direktören hade fått köpa aktier i det ena av bolagen till underpris. Han gjorde gällande att förvärvet inte skett på grund av hans anställning i något av bolagen utan på grund av ett avtal, som träffats i samband med vissa ägarförändringar inom koncernen vid vilket han uppträtt som en oberoende affärspart. Högsta förvaltningsdomstolen fann att den skattskyldige hade fått köpa aktierna förmånligt på grund av den tilltro som sattes till honom som företagsledare i bolaget och önskemålet att han skulle bli kvar i den befattningen. Högsta förvaltningsdomstolen fann därför att aktieförvärvet var att betrakta som en skattepliktig förmån (RÅ 1993 ref. 56).

I ett annat fall var den anställde redan aktieägare i bolaget och förvärvade aktier på samma villkor som andra aktieägare. Någon förmån i tjänst ansågs då inte uppkomma (RÅ 2002 ref. 78).

I de fall då erbjudande om köp av värdepapper riktas såväl till de anställda som till allmänheten blir sambandet mellan anställningen och erbjudandet något oklart. Förmånsbeskattning kan komma i fråga om erbjudande om aktieköp till pris under marknadsvärdet riktas till en begränsad grupp, däribland anställda, eller om de anställda haft företrädesrätt att förvärva

egendomen (se vidare RINK-utredningens betänkande SOU 1989:33, del III s. 28). Storleken av de anställdas andel av de utbjudna värdepapperen är av betydelse i sammanhanget Detta framgår av ett rättsfall där de anställda i ett aktiebolag i samband med bolagets OTC-registrering erbjudits att köpa aktier i bolaget till samma pris och på samma villkor som leverantörer och allmänheten. De anställda och leverantörerna avsågs förvärva 15 000 aktier av ett totalt utbud på 90 000 aktier. Förmånsbeskattning ansågs inte kunna äga rum i det fallet (RÅ 1993 ref. 58).

Undantag när förvärvet inte skett på grund av tjänsten

En anställd kan under vissa förutsättningar undgå förmånsbeskattning vid förvärv av aktier i det bolag där han är anställd eller av aktier i ett annat bolag i samma koncern. Förutom vid aktieförvärv gäller undantagsregeln även vid förvärv av konvertibler, kapitalandelsbevis, vinstandelsbevis, skuldebrev förenade med optionsrätt och liknande värdepapper som ger innehavaren en rätt att förvärva aktier. Av 11 kap. 15 § IL framgår alltså att förmånsbeskattning inte ska komma i fråga om

1. aktier enligt ett samtidigt erbjudande förvärvas på samma villkor som för den anställde av andra än dels bolagets anställda och aktieägare, dels anställda och aktieägare i andra bolag i samma koncern,
2. bolagets anställda och aktieägare samt anställda och aktieägare i andra bolag i samma koncern inte sammanlagt förvärvar mer än 20 % av det totala antalet utbjudna aktier (här omfattas även sådana aktier för vilka aktieägaren avyttrar sin företrädesrätt att förvärva aktier till andra än de anställda och aktieägarna), och
3. den anställde på grund av anställningen inte förvärvar aktier för ett belopp som överstiger 30 000 kr.

Med anställd jämställs i detta sammanhang styrelseledamot och styrelsesuppleant.

Syftet med undantagsbestämmelsen är att ge en ram för en anställds aktieförvärv inom vilken förmånsbeskattning är utesluten. Av detta följer inte med automatik att förmånsbeskattning alltid ska ske så snart ramen överskrids. Hur förvärv som inte omfattas av undantagsbestämmelsen ska behandlas skattemässigt har överlämnats åt praxis (se prop. 1984/85:80 s. 14).

Beskattningstidpunkt

Enligt tidigare praxis fanns möjlighet att skjuta upp beskattningstidpunkten genom att förena förvärv av värdepapper med villkor som under viss tid inskränkte förfoganderätten till de

förvärvade värdepapperen. Beskattning redan vid förvärvet ansågs i dessa fall strida mot kontantprincipen (den s.k. Skåne-Gripendomen, RÅ 1986 ref. 36).

Värdepappers-regeln

Som en reaktion mot effekterna av Skåne-Gripendomen infördes den s.k. värdepappersregeln. Den innebär att förmån av värdepapper ska tas upp till beskattning det år då förvärvet sker. Värdepappersförmåner ska beskattas redan vid förvärvet även om de har förenats med inskränkande villkor (prop. 1997/98:133 s. 22 och 24). Regeln kan sägas innebära att kontantprincipen satts ur spel när det gäller anställdas förvärv av värdepapper på förmånliga villkor (10 kap. 11 § första stycket IL).

Verkligt förvärv?

Värdepappersregeln har i praxis begränsats på så sätt att, även om inskränkningar i förfoganderätten inte anses påverka beskattningstidpunkten, kan beskattning inte ske förrän ett förvärv verkligen har skett. Om rätten till värdepappret är förenad med inskränkningar av sådant slag att värdepappret inte kan anses vara verkligen förvärvat, sker beskattningen inte redan vid avtalstidpunkten, utan först när den anställde faktiskt blir ägare till värdepappret. I den s.k. skuggsparandedomen ansågs ett förvärv inte ha skett när värdepapperna (aktier) förutom att de omfattades av långtgående inskränkningar i förfoganderätten inte heller fanns i den anställdes besittning utan förvarades hos en fristående förvaltare (RÅ 1996 ref. 92).

Förvärv trots omfattande inskränkningar

Högsta förvaltningsdomstolen har emellertid i två domar slagit fast när det gäller värdepapper att omfattande inskränkningar i förfoganderätten inte hindrar att värdepapperna (i båda fallen aktier) ansågs förvärvade det beskattningsår då aktierna hade registrerats på de anställdas värdepapperskonto respektive vid aktieteckningen. Inskränkningarna gällde bl.a. krav på fortsatt anställning, krav på återlämnande av aktier om mottagaren lämnade anställningen under kvalifikationstiden och pantsättning (RÅ 2009 ref. 86 och RÅ 2009 not.206).

Även överlåtbara teckningsoptioner har ansetts förvärvade vid avtalstidpunkten trots omfattande inskränkningar i förfoganderätten (RÅ 2010 not. 129).

Den omständigheten att den anställde tvingas lämna tillbaka förvärvade aktier på grund av att han lämnar sin anställning inom viss i avtalsvillkoren för förvärvet angiven tid, bör enligt Högsta förvaltningsdomstolen ses som en avyttring. Om det sker utan att den anställde får något vederlag för aktierna ska

dessa anses avyttrade för 0 kr. En uppkommen kapitalförlust är hänförlig till inkomstslaget kapital (RÅ 2010 ref. 13).

Värdering

Förmånen ska värderas med ledning av marknadsvärdet vid förvärvstidpunkten. På kapitalmarknaden finns olika modeller för beräkning av teoretiska värden för olika slag av värdepapper. Om tillförlitlig marknadsmässig notering för ett värdepapper saknas kan en beräkning enligt sådan modell användas vid förmånsvärderingen. För att ett belopp framräknat på detta sätt ska kunna läggas till grund för en värdering förutsätts naturligtvis att beräkningen görs med beaktande av parametrar med rimliga värden.

22.2.13 Personaloptioner

Det är vanligt att anställda får optioner från arbetsgivaren eller något närstående företag. Optionerna ger rätt till förvärv av aktier i arbetsgivarföretaget eller annat företag inom koncernen, på förmånliga villkor. Optionsplanernas utformning varierar från företag till företag men utmärkande drag är vanligtvis att

- de anställda förvärvar optionerna utan kostnad,
- optionerna har lång löptid (tio år är inte ovanligt),
- optionen förfaller om anställningen upphör,
- optionerna får inte överlåtas, och
- optionerna kan inte utnyttjas omedelbart utan måste intjänas under en viss bestämd kvalifikationstid. Intjänandet sker ofta etappvis.

Optionsvillkoren uppställer normalt inte någon skyldighet att utnyttja optionerna. När kvalifikationstiden har gått till ända är det upp till innehavaren om och när han vill utnyttja optionerna eller om han vill låta dem gå till förfall vid löptidens slut eller anställningens upphörande. Det förekommer också att anställda får andra slag av rätter att i framtiden få förvärva värdepapper på förmånliga villkor från arbetsgivaren.

Grant, vesting och exercise

Eftersom många optionsavtal är skrivna på engelska används ofta engelska termer för avtalsvillkoren även här i Sverige. ”Grant” står för tilldelning av optioner. ”Vesting” är ett amerikanskt uttryck för den tidpunkt när optionen första gången kan utnyttjas. ”Exercise” är den tidpunkt när optionen faktiskt utnyttjas.

Beskattnings-tidpunkt

Om det som förvärvas från arbetsgivaren ska bedömas som ett värdepapper eller som en personaloption har avgörande betydelse för beskattningstidpunkten.

Personaloptions-regeln

Om det som förvärvas inte är ett värdepapper utan innebär en rätt att i framtiden förvärva värdepapper till ett i förväg bestämt pris eller i övrigt på förmånliga villkor, tas förmånen upp som intäkt det beskattningsår då rätten utnyttjas eller överlåts den s.k. personaloptionsregeln (10 kap. 11 § andra stycket IL).

Högsta förvaltningsdomstolen har fastställt ett förhandsbesked från Skatterättsnämnden med innebörd att om inkomst av en anställning utomlands är undantagen från beskattning i Sverige enligt den s.k. ettårsregeln, gäller detta även för förmånen att förvärva aktier. En bedömning av ettårsregelns tillämplighet i det enskilda fallet borde, enligt nämndens mening, grundas på intjänandebegreppet (RÅ 2004 ref. 50).

Slopad exitbeskattning

Bestämmelserna om beskattning av förmån av personaloptioner har ändrats på så sätt att förmånen alltid ska tas upp som intäkt det beskattningsår då rätten som följer av optionen utnyttjas eller överlåts, dvs. även för personer som flyttar till eller från Sverige. Förmån av personaloptioner ska tas upp till beskattning i Sverige i sin helhet då optionerna utnyttjas eller överlåts oberoende av om de förvärvats i ett annat land, och oavsett var och när arbetet utförts. Förmånen kommer i vissa fall att vara skattepliktig i Sverige även om förmånen till viss del intjänats utomlands (prop. 2007/08:152 s. 26–27).

Skatteverket anser att beskattning ska ske vid utnyttjandet eller vid överlåtelsen av personaloptionen oavsett när i tiden förmånen är intjänad. Förmånen ska däremot anses intjänad under tiden mellan tilldelning och den tidpunkt som personaloptionen kan utnyttjas (kvalifikationstiden) (Skatteverket 2009-02-19, dnr 131 218739-09/111).

Även optioner kan betraktas som värdepapper. I så fall förmånsbeskattas de omedelbart vid förvärvstidpunkten i inkomstslaget tjänst i enlighet med värdepappersregeln. Beskattningen sker med beaktande av det s.k. förväntningsvärdet. Värdeförändring som uppkommer därefter beskattas i inkomstslaget kapital (prop. 1997/98:133 s. 31).

Anses optionen däremot inte vara värdepapper inträder skattskyldigheten enligt personaloptionsregeln först när den anställde faktiskt utnyttjar den för förvärv av värdepapper eller, om det är möjligt enligt villkoren, överlåter den. Beskattning

av eventuell förmån sker då i inkomstslaget tjänst. Även i detta fall ska en senare avyttring av de med stöd av optionen förvärvade aktierna redovisas i inkomstslaget kapital.

Gränsdragning värdepapper/ personaloption

Av avgörande betydelse för beskattningstidpunkten och värderingen är såsom beskrivits ovan om den rättighet som förvärvas *i sig* är ett värdepapper eller inte. Det finns dock ingen skatterättslig definition av begreppet värdepapper. I förarbetena sägs att begreppet värdepapper visserligen inte är helt klart, men att det ändå ger en relativt god bild av vad som avses. Den närmare avgränsningen har överlåtits åt praxis (prop. 1997/98:133 s. 32).

Civilrättslig definition av värdepapper

Den civilrättsliga definitionen på värdepapper bör enligt Skatteverket kunna tjäna till vägledning. Enligt förarbetena till lagen (1991:980) om handel med finansiella instrument avses med värdepapper en handling som tillförsäkrar innehavaren en viss rättighet som vanligen kan omvandlas i pengar (prop. 1990/91:142 s. 85). Ett värdepapper är således typiskt sett överlåtbart. Med värdepapper avses alltså vanligen aktier, obligationer, konvertibler, kapitalandelsbevis, standardiserade optioner m.m. Det väsentliga vid bedömningen av om viss rättighet är att anse som värdepapper bör dock vara vad rätten konkret innebär för innehavaren.

En rättighet som innebär en ovillkorlig rätt till betalning eller leverans och som kan överlåtas till marknadsvärdet bör normalt anses utgöra värdepapper (jfr RÅ 1994 not. 41 och RÅ 1997 ref. 71).

Aktiesparprogram

Många anställda deltar i aktiesparprogram via sina arbetsgivare. Villkoren varierar, men gemensamt är att de berättigar till aktier i arbetsgivarföretaget så länge avtalet – och anställningen – fortgår. Beskattningen torde i samtliga fall ske när aktierna överlämnas till den anställde. Om förvärvet sker med stöd av värdepappersregeln eller personaloptionsregeln har ändå stor betydelse, eftersom det är avgörande för vem som ska betala arbetsgivaravgifterna. Arbetsgivaravgifter för personaloptioner ska nämligen betalas av den arbetsgivare, i vars tjänst rättigheten förvärvades. Detsamma gäller skyldigheten att göra skatteavdrag och lämna kontrolluppgift. När det gäller värdepapper är det alltid utgivaren som har dessa skyldigheter. Skatteverket har därför tagit ställning till i vilka fall aktiesparprogram avser förvärv av värdepapper respektive personaloptioner (Skatteverket 2009-11-05, dnr 131 788931-09/111).

Skuggsparade aktier

Aktiesparprogram som innebär att en anställd för varje aktie han köper i företaget, får en skuggsparad aktie av arbetsgivaren efter viss tid, t.ex. tre år, om han då fortfarande är anställd, innebär förvärv av värdepapper. Den skuggsparade aktien tillfaller honom automatiskt efter kvalifikationstiden utan att han behöver vidta någon ytterligare åtgärd eller avge någon viljeyttring. Beskattningstidpunkten infaller när aktien överlämnas till den anställde. Eftersom det är frågan om värdepapper är det utgivaren som ska betala arbetsgivaravgifter, göra skatteavdrag och lämna kontrolluppgift. Om förmånen ges ut av ett utländskt företag åligger dessa skyldigheter i stället den svenska arbetsgivaren.

ESPP

Aktiesparprogram som innebär en option, dvs. rätt att vid vissa återkommande tidpunkter ha möjlighet – men inte skyldighet – att köpa aktier i företaget till ett på förhand bestämt pris, innebär en personaloptionsförmån. Beskattningstidpunkten infaller när optionen utnyttjas eller överlåts. Eftersom det är frågan om en personaloption är det den i vars tjänst rättigheten förvärvades som ska betala arbetsgivaravgifter, göra skatteavdrag och lämna kontrolluppgift. Detta gäller oavsett om utgivaren är svensk eller utländsk.

Betydelsen av inskränkningar i förfoganderätten

Högsta förvaltningsdomstolen har tagit ställning till en anställds beskattning vid förvärv av teckningsoptioner som belagts med krav på intjänandetid och inskränkningar i förfoganderätten. Bl.a. gällde överlåtelseförbud fram till teckningsperiodens början och skyldighet att lämna tillbaka optionerna om anställningen skulle upphöra. Högsta Förvaltningsdomstolen fann att den anställdes förmån skulle beskattas enligt personaloptionsregeln, eftersom förvärvet av optionsrätterna inte skulle anses avse värdepapper, utan en rätt att i framtiden förvärva värdepapper. Enligt Högsta förvaltningsdomstolen skulle utnyttjande av personaloptionerna anses ha skett när den anställde vid aktieteckningsperiodens början blev innehavare av optionsrätter som han kunde förfoga över (RÅ 2004 ref. 35 I).

Villkorsändringar

Skatterättsnämnden har i två förhandsbesked tagit ställning till frågan om ändringar i villkoren för personaloptioner ska anses innebära att personaloptionerna är överlåtna och att nya optioner med nya villkor förvärvats i stället. Skatterättsnämnden fann att så inte är fallet. Det ena fallet gällde en förlängning av utnyttjandetiden för det fall optionsinnehavarens anställning inom koncernen skulle upphöra. Det andra fallet gällde en fusion mellan två bolag, som ledde till att ansvaret

för optionsprogrammet flyttades över på det övertagande bolaget, och att rätten till aktieförvärv i stället kom att gälla aktier i detta bolag. Villkorsändringarna i sig medförde inte att förmånsbeskattning aktualiserades (RÅ 2003 not. 108).

En villkorsändring som leder till att personaloptioner ”byter karaktär” till att anses som värdepapper ska enligt Högsta förvaltningsdomstolen bedömas på ett annat sätt. Om förfoganderättsinskränkningar som belastar personaloptioner tas bort för de optioner där kvalifikationstiden har löpt ut, ska optionerna från denna tidpunkt ses som värdepapper, som vid tidpunkten för villkorsändringen, eller senare när kvalifikationstiden löper ut, ska beskattas enligt värdepappersregeln. De förfoganderättsinskränkningar som skulle tas bort var följande: Om anställningen upphörde innan kvalifikationstidens utgång skulle optionerna förfalla till den del de inte hade intjänats. Därutöver var det inte möjligt att sälja, pantsätta eller på annat sätt förfoga över optionerna annat än för förvärv av aktier i bolaget (RÅ 2004 ref. 35 II).

Byte till tjänstepensionsförsäkring

Högsta förvaltningsdomstolen har i ett fall tagit ställning till ett byte av optioner mot en tjänstepensionsförsäkring. En anställd hade erbjudits att återlämna sina personaloptioner mot att ett belopp motsvarande värdet av optionerna sattes in i en tjänstepensionsförsäkring. Bytet skulle ske innan optionerna utnyttjades, och för huvuddelen av optionerna *efter* kantidpunkten. Högsta förvaltningsdomstolen fann att ett sådant avstående från optionerna innan beskattningstidpunkten för optionerna inträffat inte innebar att den anställde förfogade över optionerna så att de skulle anses utnyttjade eller överlåtna. Därmed utlöste bytet inte heller någon omedelbar beskattning för honom. I stället skulle han beskattas vid pensionsutbetalningen (RÅ 2006 ref. 60).

Avdrag för betald ersättning

Om den anställde har betalat en ersättning för förmånen, får den dras av under det år då förmånen tas upp som intäkt. Avdraget får dock inte överstiga förmånens värde. Om rätten inte utnyttjas, ska utgiften dras av som kostnad det första beskattningsår då rätten att förvärva värdepapper inte längre kan göras gällande (10 kap. 15 § IL).

Syntetiska optioner/SAR:s

En syntetisk option (Stock Appreciation Right, SAR), är en anställningsförmån i form av ett optionsavtal som innebär rätt till ett kontantbelopp vars storlek beror på värdeförändringarna på en aktie som utbetalas tidigast efter en viss bestämd

kvalifikationstid (kan-tidpunkt). Avtalen kan i vissa fall innehålla flera optioner med olika kan-tidpunkter.

Eftersom en syntetisk option inte ger rätt till värdepapper räknas SAR:s inte som personaloptioner och beskattas därmed inte enligt personaloptionsregeln. SAR:s kan i vissa fall ses som värdepapper och beskattas då enligt värdepappersregeln. I ett fall förvärvade en anställd optioner som var ”syntetiska”, dvs. de berättigade endast till viss kontant ersättning, beräknad med ledning av värdeutvecklingen för aktierna i arbetsgivarföretaget. Optionerna förvärvades mot en viss ersättning (premie). Den anställde hade vissa möjligheter att överlåta rättigheterna. Högsta förvaltningsdomstolen kom fram till att realiserad värdeförändring av optionen skulle beskattas i inkomstslaget kapital, vilket innebär att den anställde ansetts förvärva en option med karaktär av värdepapper. Någon förmånsbeskattning i inkomstslaget tjänst vid förvärvet blev i det fallet inte aktuell, eftersom den anställde enligt förutsättningarna för förhandsbeskedet betalat en ersättning som motsvarade optionens marknadsvärde (RÅ 1997 ref. 71).

Syntetiska optioner som inte är överlåtbara förekommer i program till anställda parallellt med erbjudanden att förvärva värdepapper. Optionerna är till sin utformning och karaktär snarlika personaloptioner, men de berättigar normalt inte till förvärv av aktier.

En variant av SAR innebär ett komplement till vanliga personaloptioner. Det kan då framgå av villkoren vem som har rätt att bestämma om optionerna ska medföra leverans av underliggande aktier eller resultera i en kontantavräkning. En annan variant förekommer självständigt. Om det finns en valmöjlighet är bedömningen om optionen ska anses som en personaloption beroende av om valmöjligheten ligger på den anställde eller på arbetsgivaren. En personaloption ska ju utgöra en *rätt* för den anställde att i framtiden förvärva värdepapper (RÅ 2003 not. 41).

När det gäller SAR:s utan valmöjlighet är reglerna om personaloptioner inte tillämpliga, eftersom de inte ger någon rätt att förvärva värdepapper. Beskattning bör i stället ske enligt huvudregeln vid kan-tidpunkten (RÅ 1994 not. 41 och RÅ 1994 not. 733).

En syntetisk option, som inte är ett värdepapper, som erhålls på grund av anställning beskattas i inkomstslaget tjänst dels vid kvalifikationstidens utgång, den s.k. kan-tidpunkten, för

det värde som rätten till utbetalning då beräknas ha, dels också vid utnyttjandet om det sker vid en senare tidpunkt. I dessa situationer kan således två beskattningstidpunkter för en och samma förmån inträffa. Om optionerna vid utnyttjandet ger en vinst ska ett belopp som motsvarar skillnaden mellan det utbetalade beloppet och det tidigare förmånsbeskattade lägre värdet tas upp. Vid förlust på optionerna får enligt förhandsbeskedet i stället ett belopp som motsvarar skillnaden mellan det utbetalade beloppet och det tidigare förmånsbeskattade högre beloppet dras av i tjänst (RÅ 2007 not. 177).

Uppgiftsskyldighet

För att arbetsgivaren ska kunna fullgöra sin skyldighet att lämna kontrolluppgifter är den som är deltagare i ett incitamentsprogram skyldig att skriftligen eller på liknande sätt lämna uppgift om att han har utnyttjat en option så att en förmån har uppkommit. Sådan upplysning ska lämnas senast månaden efter det att förmånen utnyttjades, dock inte senare än den 15 januari påföljande år (15 kap. 4 och 5 §§ LSK).

Anskaffnings-utgiften

Anskaffningsutgiften för de på grund av tjänsten förvärvade värdepapperna utgörs av förmånsvärdet vid beskattningstidpunkten i tjänst med tillägg av ersättningen som betalats för dem. Detta gäller enligt Högsta förvaltningsdomstolen även om förmånen inte kunnat beskattas därför att personen i fråga var bosatt utomlands vid förvärvet (RÅ 2005 not. 129), se vidare avsnitt 29.5.2.

22.2.14 Utbildning vid omstrukturering m.m.

Om en skattskyldig är eller riskerar att bli arbetslös på grund av omstrukturering, personalavveckling eller liknande i arbetsgivarens verksamhet, ska en förmån i form av utbildning eller annan åtgärd som är av väsentlig betydelse för att den skattskyldige ska kunna fortsätta att förvärvsarbeta inte tas upp som intäkt (11 kap. 17 § IL).

För att förmånen ska vara skattefri ska åtgärden alltså vara av väsentlig betydelse för att den skattskyldige ska kunna fortsätta att arbeta. Åtgärden ska på ett påtagligt sätt öka den skattskyldiges möjligheter på arbetsmarknaden i den arbetsmarknadssituation som råder vid det aktuella tillfället.

Bestämmelsen är tillämplig när arbetsgivaren har vidtagit en åtgärd i syfte att minska personalen eller att omplacera anställda. Skattefriheten omfattar även de situationer då arbetsgivaren vidtar en åtgärd som medför att arbetstagaren känner sig tvingad att säga upp sig själv (prop. 1995/96:152 s. 40).

Med ”annan åtgärd” avses insats som syftar till att hjälpa den skattskyldige att få ett nytt arbete eller att i övrigt bistå den anställde på ett personligt plan i samband med att en uppsägning kan bli aktuell, exempelvis s.k. outplacementåtgärder. Outplacementverksamhet är sådant som samhället ofta erbjuder medborgarna, t.ex. kurser som motsvarar arbetsförmedlingarnas jobbsökarkurser (nämnd prop. s. 87).

Andra åtgärder som kan aktualiseras är psykologkontakter, som inte sker i sjukvårdande syfte, men även andra åtgärder som syftar till att förbättra den anställdes möjligheter att få ett nytt arbete (nämnd prop. s. 87–88).

Den skattefria förmånen omfattar kurskostnader, terminsavgifter, kurslitteratur, arvoden till föredragshållare och konsulter m.m. men däremot inte lön eller ersättning för ökade levnadskostnader.

Fåmansföretag omfattas inte

Skattefriheten gäller inte för förmån från fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag, om den anställde är företagsledare eller delägare i företaget, eller är närstående till sådan person. Om arbetsgivaren är en fysisk person gäller skattefriheten inte i fråga om förmån till sådana anställda som är närstående till arbetsgivaren.

Skattefriheten gäller inte utbildning av anställda som redan har en utbildning på ett område där han eller hon utan svårighet kan få arbete hos en annan arbetsgivare. Detsamma gäller om en person, som har en gedigen utbildning inom ett område med tillfällig arbetsbrist, läser något annat i avvaktan på att arbetsmarknaden blir gynnsammare på hans område (prop. 1995/96:152 s. 39).

Skattebefrielsen omfattar inte kurser som kan vara utvecklande för den skattskyldige men som inte ökar möjligheten att få arbete. Datakurser och språkkurser av allmän karaktär som underlättar för den enskilde att studera vidare bör däremot omfattas av skattefrihetsregelns tillämpningsområde. Vidare bör grund- och yrkesutbildning anses vara av väsentlig betydelse för den skattskyldiges möjligheter att få arbete om han eller hon tidigare saknar sådan utbildning.

Av en dom från Högsta förvaltningsdomstolen framgår att bestämmelsen också är tillämplig när en anställd, som riskerar att bli arbetslös, genomgår utbildning i syfte att få ett nytt arbete hos sin ”gamla” arbetsgivare. Målet gällde en undersköterska som utbildade sig till sjuksköterska för att därefter

fortsätta att arbeta hos sin tidigare arbetsgivare landstinget. Högsta förvaltningsdomstolen ansåg att bestämmelsen om utbildning i samband med omstrukturering var tillämplig på undersköterskan, eftersom hennes utbildning ingick i en omstrukturering inom landstinget som innebar en förskjutning mot fler sjuksköterskor. Utbildningen var därför av väsentlig betydelse för att hon skulle kunna fortsätta att förvärvsarbeta (RÅ 2002 not. 96).

Avdragsrätt

Skattskyldig som tar del av utbildning eller andra åtgärder på grund av omstrukturering har rätt till avdrag för resor till och från den plats där utbildningen eller åtgärden tillhandahålls (12 kap. 31 § IL). Sådana resor och ökade levnadskostnader behandlas i Skatteverkets information om avdrag för ökade levnadskostnader m.m. (SKV M 2011:5).

22.2.15 Utbildning under pågående anställning

Utbildning som betingas av verksamheten

Det saknas lagregler när det gäller utbildning under pågående anställning. Enligt stadgad praxis blir det aldrig aktuellt med beskattning i de fall utbildning under pågående anställning betingas av arbetsgivarens verksamhet. Utbildningen jämställs i sådana fall med att deltagaren utför sitt arbete i anställningen. När utbildningen rör arbetsgivarens verksamhetsområde och också betalas av arbetsgivaren är presumtionen för detta mycket stark. I och med att den anställde anses utföra sitt arbete innebär utbildningen ingen förmån. Detta gäller även om utbildningen medför högre kompetens. Förutom utbildning som rör den anställdes verksamhetsområde i anställningen kan det också gälla utbildning i att använda olika hjälpmedel som behövs för arbetet, t.ex. utbildning i programvara som används i arbetet eller språkundervisning som är nödvändig. Det avgörande för skattefriheten är nyttan av utbildningen i företaget och inte kostnadens storlek eller var utbildningen genomförs. Bara den omständigheten att utbildningen sker utomlands medför inte att det blir fråga om en skattepliktig förmån. Den omständigheten kan däremot motivera Skatteverket att göra en noggrannare kontroll av utbildningen (se vidare Skatteverket 2011-04-12, dnr 131 55196-11/111).

Utbildning som förmån av begränsat värde

När sambandet mellan utbildningen och anställningen inte är lika självklar, kan en av arbetsgivaren bekostad utbildning ändå under vissa förutsättningar vara skattefri för den anställde. Så är fallet om utbildningen är av väsentlig betydelse för den anställdes arbetsuppgifter. En utbildning som arbetsgivaren bekostar kan visserligen ha positiv betydelse för den

anställde själv, vara till nytta för honom privat när han söker ett nytt arbete och på så sätt innebära en inbesparing av levnadskostnaderna för honom. Det kan dock vara svårt att särskilja den förmånen från nyttan av utbildningen i anställningen. Många utbildningar kan därför vara skattefria enligt bestämmelsen om förmån av begränsat värde i 11 kap. 8 § IL (prop. 1995/96:152). Det bör betonas att ett eventuellt bruttolöneavdrag som villkor för att få utbildningen är en omständighet som kan tala emot att utbildningen anses nödvändig av hans arbetsgivare.

Utbildning som skattepliktig förmån

Det finns situationer då den anställde ska förmånsbeskattas för en av arbetsgivaren bekostad utbildning. Förmånsbeskattning ska ske om utbildningen inte har något samband med verksamheten, och inte kan anses vara till nytta för företaget utan sker på den anställdes initiativ eller i hans intresse, jfr RÅ 1983 1:78 I och II.

22.2.16 Hälso- och sjukvård

Förmån av hälso- och sjukvård, förmån av läkemedel samt förmån av tandvård är skattepliktiga förmåner med följande undantag

Undantag från skatteplikt

- hälso- och sjukvård i Sverige som *inte* är offentligt finansierad,
- hälso- och sjukvård utomlands och läkemedel vid vård utomlands,
- företagshälsovård, förebyggande behandling eller rehabilitering,
- vaccination som beror på tjänsten, och
- tandbehandling som har bedömts som nödvändig med hänsyn till tjänstens krav för försvarsmaktens submarina och flygande personal och för andra med i huvudsak likartade arbetsförhållanden (11 kap. 18 § IL).

Definitioner på hälso- och sjukvård, tandvård samt läkemedel

Vad som menas med hälso- och sjukvård framgår av hälso- och sjukvårdslagen (1982:763), HSL. Med hälso- och sjukvård avses i HSL åtgärder för att medicinskt förebygga, utreda och behandla sjukdomar och skador. Av tandvårdslagen (1985:125) framgår vad som avses med begreppet tandvård. Med läkemedel avses läkemedel enligt läkemedelslagen (1992:859).

Begreppet hälso- och sjukvård är enligt förarbetena till HSL (prop. 1981/82:97 s. 44) begränsat till att omfatta sådana vård-

behov som bedöms kräva insatser av medicinskt utbildad personal eller sådan personal i samarbete med annan personal.

I patientsäkerhetslagen (2010:659) finns bestämmelser om behörighets- och legitimationsregler för bl.a. barnmorska, dietist, kiropraktor, logoped, läkare, naprapat, optiker, psykolog, psykoterapeut, sjukgymnast, sjuksköterska, tandhygienist och tandläkare.

Exempel på verksamhet som inte kan anses som hälso- och sjukvård är bl.a. alternativmedicinska metoder, enskilt verksamma terapeuter, optiker utan legitimation, dietister, fotvårdsspecialister och annan liknande personal (prop. 1995/96:176 s. 62–63).

Enligt Skatteverkets uppfattning räknas provrörsbefruktning, även kallat in vitro-fertilisering (IVF), och andra behandlingar för att åtgärda ofrivillig barnlöshet som hälso- och sjukvård.

Även synkorrigerande operationer på personer med synnedsättning bör räknas som hälso- och sjukvård. Med synkorrigerande operationer avses ögonlaseroperationer eller operationer där ögats naturliga lins byts ut mot konstgjorda synkorrigerande linser.

Skönhetsoperationer m.m. räknas normalt inte som hälso- och sjukvård. I den mån plastikoperationer är ett led i behandlingen av medfödda skador eller andra skador, exempelvis brandskador eller skador till följd av trafikolyckor, räknas dock även sådana operationer som hälso- och sjukvård inom förmånsbeskattningen (Skatteverket 2005-09-07, dnr 130 443481-05/111).

När det gäller hälso- och sjukvård skiljer man alltså i skattesammanhang mellan offentligt och icke offentligt finansierad vård.

Offentligt finansierad vård

Den offentligt finansierade vården i Sverige är skattepliktig. Någon formell definition av begreppet offentligt finansierad vård finns inte i skattelagstiftningen. I förarbetena sägs emellertid att den offentligt finansierade vården bekostas av det allmänna genom bl.a. den allmänna försäkringen och andra offentliga finansieringssystem (jfr RÅ 2002 ref. 2 såvitt avser just frågan om vården varit offentligt finansierad). Den icke offentligt finansierade vården ligger alltså utanför det offentliga finansieringssystemet och bekostas ofta genom privata sjukvårdsförsäkringar. Det förekommer också att patienter betalar för sådan vård utan att ha någon försäkring (prop.

1994/95:182 s. 20). Anställda ska således beskattas för ersättningar från arbetsgivaren för patientavgifter som tagits ut inom den offentligt finansierade hälso- och sjukvården. Den anställde ska också beskattas för förmånen av fria läkemedel om arbetsgivaren har stått för kostnaden. Den anställde ska beskattas oavsett om han fått ersättning för patientavgiften och läkemedlen direkt av arbetsgivaren eller genom en försäkring som arbetsgivaren har tecknat och betalat för arbetstagaren.

Inte offentligt finansierad vård

En anställds förmån av fri hälso- och sjukvård som *inte* är offentligt finansierad, dvs. privat hälso- och sjukvård, är skattefri. Skattefriheten gäller även privata sjukvårdsförsäkringar som finansierar sådan vård. Ersättning på grund av sjuk- och olycksfallsförsäkring, tagen i samband med tjänst, som avser sjukvårds- och läkarkostnader för privat vård är också undantagen från beskattning (11 kap. 18 § IL). Utgifter för anställdas privata vård är inte avdragsgill för arbetsgivaren.

Kringkostnader

Om den anställde förutom vårdkostnaden även får resor m.m. betalda genom den av arbetsgivaren tecknade försäkringen är dock sådan förmån skattepliktig.

Vård till anhöriga – indirekt förmån

I de fall en anhörig till den anställde får motsvarande vårdförmåner från den anställdes arbetsgivare – antingen direkt eller genom en försäkring som arbetsgivaren har tecknat – är alla förmåner skattepliktiga hos den anställde som indirekt förmån. Det gäller alltså oavsett vad förmånen avser och hur den finansieras. Om förmånen betalas direkt, värderas förmånen till arbetsgivarens kostnad, dvs. patientavgiften om vården är offentligt finansierad, och den faktiska vårdkostnaden om vården är privat. Om förmånen tillhandahålls genom en sjukvårdsförsäkring som avser såväl den anställde som en anhörig, värderas förmånen till hälften av arbetsgivarens kostnad för premien genom proportionering. Ersättning för kostnader vid olycksfall och akut sjukdom som vid tjänsteresa utbetalas från reseförsäkring är undantagen från beskattning. Se avsnitt 22.2.3.

Tandvård

Förmån av fri tandvård är skattepliktig oavsett hur finansieringen sker.

Den anställde ska beskattas oavsett om han fått ersättning för patientavgift m.m. direkt av arbetsgivaren eller genom en försäkring som arbetsgivaren har tecknat.

Tandbehandling för flygare m.fl.

Förmån av tandbehandling som har bedömts som nödvändig med hänsyn till tjänstens krav för Försvarsmaktens submarina

och flygande personal och för andra med i huvudsak likartade arbetsförhållanden är skattefri för den anställde.

Vård utomlands och läkemedel vid vård utomlands

Fri hälso- och sjukvård och fria läkemedel i samband med vård utomlands (oberoende om vården är offentligt finansierad eller inte) är en skattefri förmån för den anställde när arbetsgivaren står för kostnaden. Med läkemedel avses läkemedel enligt läkemedelslagen (SKV A 2010:18).

Vaccinationer

Förmån av fri vaccination som beror på tjänsten är skattefri. Det gäller t.ex. influensavaccinationer eller vaccinationer inför en tjänsteresa (prop. 1994/95:182 s. 44). Gäller däremot förmånen exempelvis en vaccination inför en semesterresa är förmånen skattepliktig för mottagaren.

Företagshälsovård

Förmån av fri företagshälsovård beskattas inte. Företagshälsovårdens huvuduppgift är att bedriva förebyggande arbetsmiljöarbete och arbetslivsinriktad rehabilitering. I lagstiftning och avtal ställs i vissa fall krav på tillgång till företagshälsovård. Arbetsgivaren är enligt arbetsmiljölagen (1977:1160, AML) skyldig att systematiskt planera, leda och kontrollera arbetsmiljöarbetet. Vidare har arbetsgivaren enligt AML ett ansvar för rehabilitering. Både när det gäller arbetsmiljöarbetet och rehabiliteringsansvaret är företagshälsovården ett viktigt instrument. Företagshälsovården är organisations- och gruppinriktad. Inslaget av individuellt inriktad vård är begränsat och ingår endast som ett led i arbetet med att kartlägga och förbättra arbetsmiljön. För den anställde innebär därför förmånen av fri företagshälsovård inte några inbesparade levnadskostnader. Förmånen av fri företagshälsovård har därför undantagits från förmånsbeskattning.

Definitionen på företagshälsovård styrs av arbetsmiljö- och rehabiliteringslagstiftningen. Med ledning av AML, och dess förarbeten kan företagshälsovård beskrivas på följande sätt.

- Företagshälsovården är en professionell och oberoende rådgivare för såväl arbetsgivare som arbetstagare.
- Företagshälsovården har till uppgift att arbeta på ett sådant sätt att ändamålet med arbetsmiljölagen uppfylls.
- Företagshälsovården arbetar med det förebyggande arbetsmiljöarbetet och arbetslivsinriktad rehabilitering.
- Företagshälsovårdens verksamhet är baserad på en bred kompetens inom ämnesområden som medicin, teknik,

beteendevetenskap, arbetsorganisation och rehabiliteringsmetodik.

– Företagshälsovården identifierar och beskriver sambanden mellan arbetsmiljö, organisation, produktivitet och hälsa samt lämnar förslag till åtgärder och verkar aktivt för att dessa genomförs (prop. 1994/95:182 s. 28).

Det förekommer att företag som arbetar inom företagshälsovården också tillhandahåller hälso- och sjukvårdstjänster samt friskvård. Offentligt finansierade hälso- och sjukvårdstjänster, som tillhandahålls inom företagshälsovården ska hanteras enligt de regler som gäller för sådan vård. I vilka lokaler eller i vilken organisationsform behandlingen sker saknar betydelse. På motsvarande sätt behandlas eventuell friskvård som tillhandahålls inom företagshälsovården enligt reglerna för personalvårdsförmåner (se avsnitt 22.2.9).

Hälso-undersökning

Hälsoundersökningar, som ingår som en del av ett arbetsmiljöarbete och som är anpassade till de arbetsmiljörisker som de anställda utsätts för i sitt arbete, räknas som företagshälsovård. När arbetsgivaren bekostar sådan undersökning är förmånen skattefri. Sådana undersökningar kan t.ex. röra stressrelaterade sjukdomar, anställdas exponering för hälsofarliga ämnen eller hjärtundersökningar inom elitidrotten. Allmänna hälsoundersökningar eller hälsokontroller i övrigt som arbetsgivaren erbjuder sina anställda, och som inte är ett led i arbetet med att förebygga och undanröja hälsorisker på arbetsplatsen, räknas däremot enligt Skatteverkets uppfattning som hälso- och sjukvård. När arbetsgivaren bekostar sådan hälsoundersökning för sina anställda är hälsoundersökningen en skattepliktig förmån om undersökningen sker inom den offentligt finansierade vården. Om hälsoundersökningen sker inom den inte offentligt finansierade vården är förmånen skattefri. Observera att den då inte heller är avdragsgill (Skatteverket 2005-05-13, dnr 130 230419-05/111).

Rehabilitering – förebyggande behandling

Förmån av fri rehabilitering och förebyggande behandling är skattefri. Förmånen är skattefri för den anställde även om avdragsrätt saknas för arbetsgivaren.

Rehabiliteringsåtgärder och förebyggande behandlingsåtgärder är åtgärder som är arbetslivsinriktade och som det antingen åligger arbetsgivaren att stå för eller som arbetsgivaren ändå åtar sig i det enskilda fallet.

Motion på recept

Enligt Skatteverkets uppfattning behandlas fysiska aktiviteter, t.ex. motion, som en anställd genomför efter recept från läkare eller annan behörig vårdgivare i skattehänseende som rehabilitering eller förebyggande behandling. När arbetsgivaren bekostar sådana aktiviteter för den anställde är förmånen skattefri om aktiviteterna avser arbetslivsinriktad rehabilitering som arbetsgivaren ska svara för enligt AML och SFB eller om de avser rehabilitering eller förebyggande behandling som syftar till att den anställde ska kunna fortsätta att förvärvsarbeta (Skatteverket 2005-06-13, dnr 130 341500-05/111).

Arbetsgivarens avdragsrätt

Bestämmelserna om arbetsgivarens avdragsrätt för kostnader för hälso- och sjukvård, läkemedel, vaccinationer, företagshälsovård, rehabilitering och förebyggande behandling finns i 16 kap. 22–24 §§ IL. I korthet innebär reglerna följande.

Hälso- och sjukvård

Arbetsgivaren har rätt till avdrag för kostnader för offentligt finansierad hälso- och sjukvård. För privat hälso- och sjukvård får arbetsgivaren i normalfallet inte göra något avdrag.

Tandvård

Arbetsgivaren har avdragsrätt för kostnad för tandvård oavsett om den är offentligt finansierad eller inte.

En utförlig redogörelse för arbetsgivarens avdragsrätt finns under avsnitt 55.20.

Sjuk- och olycksfallsförsäkring tagen i samband med tjänst

Enligt Skatteverkets uppfattning gäller följande angående fri hälso- och sjukvård genom försäkring som tecknats av arbetsgivaren. Om en sjuk- eller olycksfallsförsäkring har tagits i samband med tjänst ska utfallande belopp beskattas (10 kap. 7 § och 11 kap. 42 § IL). Detta bör dock inte gälla ersättning för privat vård. Detta innebär att patientavgiften i den offentliga vården samt resor i samband med sjukvård, ersättning för förlorad arbetsinkomst och andra ersättningar från försäkringen beskattas. Försäkringsbolaget ska i egenskap av utgivare av skattepliktig ersättning betala arbetsgivaravgifter och lämna kontrolluppgift på ersättningen. Arbetsgivaren får avdrag för den del av försäkringspremien som avser offentlig vård och andra skattepliktiga ersättningar från försäkringen. Om försäkringen omfattar såväl privat som offentlig vård ska utfallande belopp proportioneras mellan en skattepliktig och en skattefri del.

Försäkringen inte tagen i samband med tjänst

Om en sjuk- eller olycksfallsförsäkring inte tecknats i samband med tjänst är det kostnaden för att få försäkringen, dvs. premien, som är själva förmånen och som därför ska beskattas och ingå i underlaget för arbetsgivaravgifter i den mån försäkringen avser

att täcka skattepliktiga förmåner, såsom offentligt finansierad vård, resor till och från sjukvårdsinrättning och förlorad arbetsförtjänst. Utfallande belopp beskattas inte. Arbetsgivaren får avdrag för den del av premien som avser att täcka skattepliktiga förmåner och betalar arbetsgivaravgifter på motsvarande belopp. Om försäkringen omfattar såväl privat som offentlig vård, ska premien proportioneras på en skattefri och en skattepliktig del (Skatteverket 2005-05-04, dnr 130 103335-05/111).

22.2.17 Grupplivförsäkringar m.m.

Förmån av fri grupplivförsäkring är skattefri för den anställde. Om en sådan förmån lämnas i enskild tjänst och är väsentligt förmånligare än vad som gäller för statligt anställda, uppkommer dock en skattepliktig förmån till den del den lämnas enligt förmånligare grunder än vad som gäller för statsanställda (11 kap. 19 § IL). Livförsäkringsskyddet för statsanställda (tjänstegruppliv – TGL) uppgår som högst till sex basbelopp och är bl.a. beroende av den avlidnes ålder och vilka efterlevande som finns. Om försäkringsskyddet för en privatanställd väsentligen överstiger vad som gäller för statsanställd uppkommer således en skattepliktig förmån för denne. Det skattepliktiga förmånsvärdet beräknas i sådant fall till den del av förmånens värde – försäkringspremien – som överstiger den premie som betalats för en statsanställds tjänstegruppliv.

Väsentligt förmånligare

Enligt lagen (1990:1427) om särskild premieskatt för grupplivförsäkring finns en skyldighet för försäkringsföretag att betala en särskild premieskatt, LPG, till staten för sådan grupplivförsäkring som inte väsentligt skiljer sig från vad som gäller för statligt anställda. I den mån försäkringsskyddet är väsentligt förmånligare än vad som gäller för statsanställda finns ingen skatteplikt för försäkringsföretaget för premien motsvarande den del som är förmånligare. I dessa fall är det i stället den anställde som ska inkomstbeskattas för den ”överskjutande” förmånen(prop. 1990/91:54 s. 321).

Vid inkomstskattereglernas tillkomst underströks att bestämmelsen inte borde föranleda en detaljbetonad jämförelse mellan förmåner i enskild och statlig tjänst och att bestämmelsens ändamål fick anses vara att möjliggöra ingripande i mera uppenbara fall av onormalt höga försäkringar (prop. 1963:24 s.13). Enligt Skatteverkets uppfattning ska mot den bakgrunden en förmån av grupplivförsäkring på grund av enskild tjänst anses väsentligt förmånligare än vad som gäller för statligt anställda om den ger ett försäkringsskydd som är 40 %

högre än skyddet för statligt anställda. En förmån av grupplivförsäkring på grund av enskild tjänst är fri från inkomstskatt om försäkringsskyddet gällande grundbelopp till efterlevande samt begravningshjälp sammanlagt är högst 6,5 prisbasbelopp med tillägg av 40 % (9,1 prisbasbelopp). Försäkringsskyddet kan därutöver omfatta barnbelopp till barn under 21 år med två prisbasbelopp per barn med tillägg av 40 % utan att bli inkomstskattepliktigt. I dessa fall ska försäkringsbolaget betala LPG på hela premien. En förmån av grupplivförsäkring på grund av enskild tjänst är inkomstskattepliktig om försäkringsskyddet är högre än 6,5 prisbasbelopp med tillägg av 40 % (9,1 prisbasbelopp). Skattepliktig förmån är i sådant fall den del av premien som avser försäkringsskydd gällande grundbelopp till efterlevande samt begravningshjälp som sammanlagt överstiger 6,5 prisbasbelopp. Även i detta fall kan gränsen för skatteplikten förskjutas på grund av förekomsten av minderåriga barn. LPG ska i dessa fall betalas på den del av premien som inte inkomstbeskattas, dvs. som avser ett försäkringsskydd upp till 6,5 prisbasbelopp, eller det högre belopp som föranleds av ev. barnbelopp om två prisbasbelopp per barn (Skatteverket 2007-09-12, dnr 131 557391-07/111).

22.2.18 Gruppsjukförsäkringar

Förmån av fri gruppsjukförsäkring är skattefri om den utformats efter grunder som fastställts i kollektivavtal mellan arbetsmarknadens huvudorganisationer (avtalsgruppsjukförsäkring eller AGS). Premien för en sådan försäkring är alltså skattefri. Däremot ska ersättning som faller ut på grund av sådan försäkring tas upp till beskattning (11 kap. 20 § IL). Utfallande belopp på grund av AGS kan vara inkomstförlust eller pension. AGS ersätter inte utgifter för sjukvårdskostnader. Om försäkringsfallet (sjukdomen) inträffat före år 1991 är dock ersättningen skattefri enligt äldre regler (2 kap. 19 § ILP).

22.2.19 Ersättningar till statligt anställda stationerade utomlands m.m.

Ersättningar och förmåner till utomlands stationerad personal vid en statlig myndighet ska inte tas upp (11 kap. 21 § IL), om ersättningen eller förmånen är föranledd av stationeringen och avser

1. bostad på stationeringsorten,
2. avgifter för barns deltagande i förskoleverksamhet, skolbarnomsorg eller liknande och avgift för barnets måltider

där, dock endast till den del avgiften överstiger den avgift som normalt tillämpas för sådan verksamhet i Sverige,

3. avgift för barns skolgång i grundskola, gymnasieskola eller liknande och avgift för barnets skolmåltider,
4. egna och familjemedlemmars resor till och från stationeringsorten, dock högst fyra resor per person och kalenderår,
5. medföljandetillägg för make, maka eller sambo som på grund av stationeringen går miste om egen förvärvsinkomst, till den del tillägget inte överstiger en tolftedel av tre och ett halvt prisbasbelopp per månad, och
6. merkostnadstillägg till den del det inte överstiger ett belopp som motsvarar den normala ökningen av levnadskostnaderna för den anställde och för medföljande familjemedlemmar när det gäller livsmedel, transporter och andra merkostnader på stationeringsorten.

Skatteverket har i allmänna råd om merkostnadstillägg för utomlands stationerad personal vid statliga myndigheter angett de högsta belopp som kan utges skattefritt för merkostnader på stationeringsorter i olika länder (SKV A 2011:17, jfr även SKV M 2006:35).

Särskilda bestämmelser finns om skattefri ersättning till personal vid en statlig myndighet för utgifter eller merkostnader som uppkommer som en nödvändig följd av en förflyttning till eller från en stationeringsort utomlands eller mellan orter i utlandet (11 kap. 27 § sista stycket IL).

Då en skattskyldig fått kostnadsersättning som är skattefri enligt någon av ovan nämnda bestämmelser medges inte avdrag för de utgifter som ersättningen är avsedd att täcka (12 kap. 3 § IL).

22.2.20 Ersättningar till utländska experter, forskare eller andra nyckelpersoner

Utländska experter och forskare beskattas normalt på samma sätt som andra fysiska personer, det vill säga som obegränsat eller begränsat skattskyldiga med beaktande av eventuella skatteavtal. Det finns dock speciella regler om skattelättnader för dessa yrkesgrupper.

Personkrets

Reglerna har tillkommit för att underlätta rekryteringen av utländska experter på sådan kompetensnivå att svårigheter föreligger för rekrytering inom landet. De personer som

omfattas av skattelättnaderna är specialister inom tekniskt avancerad och kunskapsintensiv verksamhet, högt kvalificerade forskare och personer i företagsledande ställning eller andra nyckelpersoner.

Högsta förvaltningsdomstolen har funnit att en chef för en kommunal förvaltning inte ansetts uppfylla kravet för skattelättnader som specialist eller företagsledare (RÅ 2003 ref. 58). Reglerna om skattelättnader har heller inte tillämpats på en person som ansvarat för handel på valutamarknaden inom en bank (RÅ 2006 ref. 16).

Nyhet fr.o.m. 1 januari 2012

Från och med den 1 januari 2012 har ovanstående regler kompletterats med förenklade regler. Dessa innebär att villkoren för den lägre beskattningen alltid ska anses vara uppfyllda om den ersättning arbetstagaren får överstiger två gånger prisbasbeloppet för det kalenderår då arbetet påbörjas. Det innebär att skattelättnaden ges utan någon prövning av den skattskyldiges kvalifikationer eller av arbetsgivarens associationsform. Den som inte når upp till den aktuella lönenivån kommer fortfarande ha möjlighet till skattelättnad om kvalifikationskraven uppfylls.

Inkomst

Om Forskarskattenämnden har bifallit en ansökan om att få omfattas av reglerna undantas följande ersättningar från beskattning:

- 25 % av lön, arvode eller liknande ersättning eller förmån av arbetet.
- Ersättning för utgifter som arbetstagaren på grund av vistelsen i Sverige har haft för
  - flyttning till eller från Sverige,
  - resor mellan Sverige och hemlandet för sig själv och familjemedlemmar, dock högst två resor per person och kalenderår, och
  - avgifter för barns skolgång i grund- och gymnasieskola (11 kap. 23 § IL).

För övrig inkomst beskattas forskaren enligt vanliga regler.

Högsta förvaltningsdomstolen har prövat frågan om ersättning för utgifter för barns skolgång utomlands ska undantas från beskattning enligt 11 kap. 23 § 2 IL. Då flyttningen inte föranlett några sådana utgifter har dessa inte ansetts vara utgifter som arbetstagaren haft på grund av vistelsen i Sverige (RÅ 2004 ref. 85).

Avdrag

I den mån ersättningen för utgifter överstiger faktiska kostnader beskattas överskjutande belopp som lön. Avdrag för kostnader som täcks av skattefri ersättning medges inte (12 kap. 3 § tredje stycket IL). Bostadsförmån beskattas, liksom lön och andra förmåner med 75 % av förmånsvärdet. Enligt Skatteverkets mening ska avdrag för utgift för logi medges med belopp motsvarande det som tas upp till beskattning, dvs. med 75 % av förmånsvärdet, förutsatt att övriga förutsättningar för avdrag är uppfyllda (Skatteverket 2006-04-25, dnr 131 218841-06/111).

Arbetsgivaren ska lämna kontrolluppgift även på sådana ersättningar och förmåner som är befriade från skatt enligt bestämmelserna ovan. Arbetsgivaravgifter ska dock inte betalas på de ersättningar som är skattefria.

SINK

Reglerna om skattelättnad gäller bara personer som är obegränsat skattskyldiga i Sverige. Det innebär att några skattelättnader normalt inte medges vid beskattning enligt SINK, men om en ersättning kan disponeras först efter utflyttning från Sverige och på den grunden ska beskattas enligt SINK ska de skattelättnader som finns reglerade i IL tillämpas (Skatteverket 2007-04-26, dnr 131 100743-07/111).

Tidsbegränsning

En förutsättning för att kunna omfattas av reglerna är att det är fråga om utländska medborgare som inte varit bosatta eller stadigvarande vistats i Sverige någon gång under de fem kalenderår som föregår det kalenderår då arbetet påbörjades i Sverige. Vistelsen i Sverige får vara avsedd att bestå i högst fem år men skattelättnader medges bara under de tre första åren. Om en person som erhållit beslut om skattelättnad stannar kvar i Sverige efter femårstidens utgång anser Skatteverket att tidigare års taxeringar ändå inte ska omprövas alternativt eftertaxeras (Skatteverket 2006-02-28, dnr 131 129981-06/111).

Högsta förvaltningsdomstolen har fastslagits vad som gäller för de ersättningar som betalas ut efter treårsperiodens utgång. Skattelättnaderna har ansetts omfatta bonusersättning till den del ersättningen kan hänföras till arbete som utförts under treårsperioden, även om den uppburits först efter periodens utgång (RÅ 2006 ref. 29).

Arbetsgivaren

Arbetsgivaren ska vara hemmahörande i Sverige eller ett utländskt företags fasta driftställe här. Lönen ska utbetalas av arbetsgivaren. Endast i de fall det klart kan påvisas att ersättningen enbart förmedlats av en utländsk betalare på svensk

arbetsgivares uppdrag kan ersättningen bli föremål för skattelättnader (Skatteverket 2005-06-17, dnr 130 352766-05/111).

Ansökan och beslut

För tillämpning av bestämmelserna krävs att det finns ett beslut om skattelättnad från Forskarskattenämnden. Denna nämnd är knuten till Skatteverket och ansökan till nämnden får göras av experten själv eller dennes arbetsgivare. Ansökan ska göras senast tre månader från det att arbetet i Sverige påbörjats. Av nämndens beslut ska framgå den tid som beslutet avser. Beslutet får överklagas till allmän förvaltningsdomstol av arbetsgivaren, arbetstagaren eller Skatteverket. För prövning i kammarrätt krävs prövningstillstånd (lag (1999:1305) om Forskarskattenämnden).

22.2.21 Ersättningar för tjänstgöring hos det svenska totalförsvaret

Dagpenning vid utbildning och tjänstgöring inom det svenska totalförsvaret är skattepliktig (11 kap. 24 § IL).

Totalförsvarspliktigas dagersättningar och tillägg till sådana ersättningar, naturaförmåner, fälttraktamenten, befattningspenningar, utbildningspremier, utryckningsbidrag samt avgångsvederlag ska däremot inte tas upp (11 kap. 25 § första stycket IL).

Familjebidrag till totalförsvarspliktiga är skattpliktigt bara om bidraget betalas ut i form av näringsbidrag. Familjebidrag anses tillfalla den totalförsvarspliktige, även om bidraget betalas ut till någon annan. Familjebidrag i form av näringsbidrag ska tas upp i inkomstslaget tjänst, om näringen bedrivs av en juridisk person eller av ett svenskt handelsbolag som den värnpliktige inte är delägare i, och i annat fall i inkomstslaget näringsverksamhet (11 kap. 25 § andra stycket IL).

Vad som sagts ovan tillämpas också för annan personal vid det svenska totalförsvaret som avlönas enligt de grunder som gäller för totalförsvarspliktiga (11 kap. 25 § tredje stycket IL).

22.2.22 Resa vid anställningsintervju

Förmån av fri resa inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet till eller från anställningsintervju är skattefri (11 kap. 26 § IL). Bestämmelsen gäller bara när resor företas mellan två platser inom EES-området. Har resan företagits till eller från någon plats som inte är belägen inom detta område är förmånen eller ersättningen i sin helhet skattepliktig.

EU:s medlemsländer är – förutom Sverige – Belgien, Bulgarien, Cypern, Danmark, Estland, Finland, Frankrike, Grekland, Irland, Italien, Lettland, Litauen, Luxemburg, Malta, Nederländerna, Polen, Portugal, Rumänien, Slovakien, Slovenien, Spanien, Storbritannien och Nordirland, Tjeckien, Tyskland, Ungern och Österrike. De länder som ingår i EES är Island, Norge och Liechtenstein.

Skattefriheten gäller också kostnadsersättning för sådan resa till den del ersättningen inte överstiger de faktiska utgifterna för resan och, när det gäller resa med egen bil, inte överstiger avdragsbeloppet enligt 12 kap. 27 § IL – 18,50 kr per mil. Någon särskild avdragsrätt för kostnader för sådana resor finns inte.

Om den arbetssökande får kostnad för övernattning betald av den presumtive arbetsgivaren är den förmånen skattepliktig endast om anställningsintervjun leder till en anställning eller uppdrag. Om den arbetssökande får ersättning för kostnad för patientavgift för en hälsoundersökning inom den offentligt finansierade hälsovården är denna ersättning skattepliktig endast om anställningsintervjun leder till en anställning eller uppdrag.

Med anställningsintervju avses en intervju som förs vid personlig inställelse och som äger rum innan ett eventuellt anställnings- eller uppdragsförhållande uppkommer mellan utgivaren av förmånen och mottagaren. I begreppet anställningsintervju ligger också att det ska vara fråga om en intervju som ska ha till syfte att bedöma om den skattskyldige ska erbjudas en viss anställning eller ett visst uppdrag.

22.2.23 Inställelse- och arbetsresor

Förmån av inställelseresor och arbetsresor har undantagits från beskattning i vissa fall (11 kap. 26 a § IL).

Förmån av resa i samband med att den skattskyldige börjar eller slutar en anställning (inställelseresa) ska inte tas upp om andra skattepliktiga ersättningar inte erhålls på grund av tjänsten och resan företagits mellan två platser inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet. Detta kan t.ex. gälla vid oavlönad medverkan i ett TV-program när TV-företaget betalar resan. Skattefriheten gäller också kostnadsersättning för sådan resa till den del ersättningen inte överstiger de faktiska utgifterna för resan och, när det gäller resa med egen bil, inte överstiger avdragsbeloppet enligt 12 kap. 27 § IL – 18,50 kr per mil.

Detsamma gäller för förmån av resa mellan bostaden och arbetsplatsen (arbetsresa), om inte resan även föranletts av inkomstgivande verksamhet som bedrivs av någon som, enligt 20 kap. 23 § IL, är närstående till eller står i intressegemenskap med den som lämnar eller får förmånen. De skattefria arbetsresorna kan bli aktuella om ett i övrigt oavlönat uppdrag sträcker sig över flera dagar. Betalar utgivaren av förmånen även kostnader för ett hotellrum utöver själva resan blir värdet av både resan och login skattepliktig. Eftersom tillhandahållandet av logi i princip är en skattepliktig inkomst för mottagaren blir skattefrihetsregeln i 11 kap. 26 a § IL inte tillämplig, se prop. 2002/03:123 s. 24.

22.2.24 Flyttningsersättningar

Ersättning för utgifter för flyttning när en skattskyldig på grund av byte av verksamhetsort flyttar till en ny bostadsort ska inte tas upp, om ersättningen betalas av allmänna medel – t.ex. av en arbetsmarknadsmyndighet – eller av arbetsgivaren (11 kap. 27 § IL). Ersättning vid flyttning är däremot en skattepliktig förmån om flyttningen sker av privata skäl och inte på grund av arbetet. Så torde oftast vara fallet vid flyttning i närområdet. Skattefri flyttningsersättning kan ges ut vid byte av verksamhetsort i en pågående anställning, vid byte av verksamhetsort inom en koncern eller av en ny arbetsgivare i samband med tillträdande av ny tjänst.

Vid byte av verksamhetsort inom en koncern saknar det betydelse för skattefriheten om ersättningen betalas ut av den nya eller gamla arbetsgivaren inom koncernen (Skatteverket 2010-04-19, dnr 131 249207-10/111).

Utgifter för flyttning

Som utgift för flyttning räknas utgifter för emballering, packning, transport och uppackning av den anställdes och hans familjs bohag och övriga lösa saker och transport av den anställde och hans familj från den gamla till den nya bostadsorten samt liknande utgifter för flyttningen. Till personligt lösöre räknas exempelvis cykel, moped, motorcykel, bil, båt, mindre redskap o.d.

Andra förmåner i samband med flyttning än ersättning för sådana utgifter som kan hänföras till de ovan uppräknade är skattepliktiga i denna del. Detsamma gäller flyttningsersättning som inte motsvaras av faktiska utgifter.

Om flyttningsersättningen också omfattar ersättning för körning med egen bil, är den skattepliktig till den del den över-

stiger 18,50 kr per mil ökat med eventuella utgifter för väg-, bro- och färjeavgifter.

Inte utgifter för flyttning

Andra utgifter i samband med flyttningen såsom utgifter för resor till och från arbetsplatsen, hemresor, dubbel bosättning eller förlust vid försäljning av bostad eller andra tillgångar räknas däremot inte som utgifter för flyttning.

Utomlands stationerad personal vid statlig myndighet

Andra ersättningar för utgifter eller merkostnader än ovan nämnda flyttningsutgifter till personal vid en statlig myndighet är skattefria om utgifterna eller merkostnaderna uppkommer som en nödvändig följd av en förflyttning till eller från en stationeringsort utomlands eller mellan orter i utlandet (11 kap. 27 § fjärde stycket IL). Bestämmelsen innebär att utgifter för adressändring, eftersändning av post och förflyttning av telefonabonnemang kan ersättas utan skattekonsekvenser till den del utgifterna överstiger motsvarande utgifter som hade uppkommit vid en flytt inom Sverige. I den mån det uppkommer några ytterligare nödvändiga merkostnader för förflyttningen som inte hade uppkommit vid en förflyttning inom Sverige, kan även dessa ersättas utan skattekonsekvenser för den utsände. Det kan gälla merkostnader som kan vara föranledda av de särskilda klimat- eller hygienförhållandena eller andra särskilda yttre omständigheter, t.ex. krig eller katastrofer, som kan råda på stationeringsorten. Skattefriheten är begränsad till ersättning för faktiska utgifter eller merkostnader (prop. 2005/06:19).

Avdrag för flyttningskostnad

Det kan nämnas att avdrag för flyttningskostnader i regel inte medges. Endast om den anställde enligt sina anställningsvillkor varit skyldig att underkasta sig flyttning i tjänsten bör avdrag kunna medges.

Ersättningar till ledamöter av Europaparlamentet

Europaparlamentet ansvarar för alla ersättningar till sina ledamöter och före detta ledamöter. Ledamöternas arvoden m.m. kommer därmed att bli föremål för gemenskapsbeskattning. Medlemsstaterna har dock rätt att beskatta arvoden, pensioner m.m. under förutsättning att dubbelbeskattning undviks genom avräkning. Förändringarna innebär att ålders- invaliditets- och efterlevandepension som betalas ut av Europaparlamentet är skattepliktig inkomst av tjänst och att den s.k. ettårsregeln inte blir tillämplig för uppdrag som ledamot i parlamentet (prop. 2008/09:136).

Vissa ersättningar som betalas ut av Europaparlamentet är skattefria (11 kap. 28 § IL). Det gäller

1. resekostnadsersättningar
2. kostnadsersättningar för utövande av uppdraget
3. ersättning för utgifter i samband med sjukdom m.m.
4. försäkringsförmåner, och
5. inbetalningar till den frivilliga pensionsfond som Europaparlamentet har upprättat för sina ledamöter.

Punkten 3 gäller även före detta ledamöter som har pension från parlamentet och personer som har efterlevandepension därifrån.

Punkten 5 gäller också före detta ledamöter som har förvärvat rättigheter i den frivilliga pensionsfonden.

22.2.25 Ersättningar vid arbetskonflikt

Ersättningar vid arbetskonflikt, t.ex. ”strejkersättning”, till en arbetstagare från den organisation som han tillhör ska inte tas upp till beskattning (11 kap. 29 § IL).

22.2.26 Sjukpenning m.m.

Följande ersättningar i samband med sjukdom m.m. är skattepliktiga om de grunder sig på förvärvsinkomst på grund av tjänst (11 kap. 30 § IL).

1. sjukpenning, rehabiliteringspenning och smittbärarpenning enligt SFB,
2. sjukpenning enligt lagen (1954:243) om yrkesskadeförsäkring,
3. ersättning enligt 20 § lagen (1991:1047) om sjuklön, och
4. ersättningar enligt andra lagar eller författningar vid sjukdom eller olycksfall i arbete eller i samband med militärtjänstgöring.

Även sjukersättning och aktivitetsersättning enligt SFB är skattepliktiga. Dock ska inte sådan ersättning som anges i 36 kap. 18 § SFB tas upp.

TFA

Trygghetsförsäkring vid arbetsskada (TFA) är en av arbetsgivaren tecknad försäkring som kan ge ersättning under sjukdomstid och vid invaliditet.

Ersättningar från TFA är skattepliktiga utan undantag oavsett tidpunkt för skadan om ersättningarna avser förlorad inkomst av skattepliktig natur eller livränta. Ersättning för faktisk

inkomstförlust och ersättning i form av periodiserad livränta jämställs med lön. Beträffande engångsbelopp för förlorad framtida inkomst, se tabell i avsnitt 22.2.30 Livräntor och engångsbelopp.

Från TFA utbetalas även vissa skattefria ersättningar, t.ex. avseende kostnader vid omskolning, som inte ersätts från annat håll. Avdrag medges inte för kostnader som täcks av skattefri ersättning från TFA.

22.2.26.1 Ersättning från utlandet vid sjukdom

Ersättning från utlandet i samband med sjukdom, som avser inkomstbortfall i ett pågående anställningsförhållande där arbete normalt utförs, är skattepliktig i inkomstslaget tjänst (10 kap. 1 § IL och 11 kap. 1 § IL). Detta gäller till exempel så kallad sygedagpenge från Danmark (Skatteverket 2010-05-24, dnr 131 307788-10/111).

Skatteavtal kan i vissa fall begränsa Sveriges beskattningsrätt.

22.2.27 Föräldrapenning och vårdbidrag

Föräldrapenningsförmåner, närståendepenning och vårdbidrag enligt SFB som utgår i samband med vård är skattepliktiga (11 kap. 31 § första stycket IL).

Om viss del av vårdbidraget är ersättning för merutgifter är denna del skattefri (11 kap. 31 § andra stycket IL).

Särskilt pensionstillägg enligt 73 kap. SFB är skattefritt (11 kap. 32 § första stycket IL).

Vårdnadsbidrag enligt lagen (2008:307) om kommunalt vårdnadsbidrag är skattefritt (11 kap. 32 § andra stycket IL).

Andra ersättningar och bidrag

Vissa andra ersättningar och bidrag är inte skattepliktiga, t.ex. hemsjukvårdsbidrag och hemvårdsbidrag som utgår till vårdbehövande från kommun och landsting.

22.2.27.1 Ersättning från utlandet för vård av barn m.m.

Ersättning, som är avsedd att täcka inkomstbortfall vid vård av barn, utgör skattepliktig ersättning. Det gäller även om den kommer från utlandet som till exempel foreldrepenger från Norge (Skatteverket 2010-04-22, dnr 131 268979-10/111) och ersättningar från Danmark i form av lön under barselsorlov (lön under föräldraledighet) som betalas av arbetsgivaren och barseldagpenge (föräldrapenning) som betalas ut av kommunen.

Om ersättningen inte avser att täcka ett inkomstbortfall kan den vara skattefri. Skatteverket anser att det norska kontantstøtte til småbarnsforeldre har stora likheter med det svenska vårdnadsbidraget och därför inte kan ses som ersättning för en utförd prestation och det uppfattas inte heller vara avsett att ersätta ett inkomstbortfall. Ersättningen är i stället, liksom det svenska vårdnadsbidraget, kopplat till ett helt eller delvis avstående av ett nyttjande av offentligt finansierad verksamhet. Skatteverket anser inte att det norska kontantstøtte til småbarnsforeldre ska beskattas i Sverige under sådana förhållanden (Skatteverket 2011-01-12, dnr 131 13441-11/111).

Skatteavtal kan i vissa fall begränsa Sveriges beskattningsrätt.

22.2.28 Ersättningar vid utbildning och arbetslöshet

Utvecklingsersättningar

Utvecklingsersättningar enligt lagen (2000:625) om arbetsmarknadspolitiska program är skattefria (11 kap. 33 § IL).

Utbildningsbidrag

I samband med studier är utbildningsbidrag för doktorander och ersättning till deltagare i teckenspråksutbildning för vissa föräldrar (TUFF) skattepliktiga (11 kap. 34 § första stycket IL).

Studiestöd

Studiestöd enligt studiestödslagen (1999:1395) är skattefritt. Detta gäller också

1. statsbidrag som administreras av Specialpedagogiska skolmyndigheten för
   - kortare studier om funktionshinder,
   - kortare studier på grundskole- eller gymnasienivå som är särskilt anpassade för personer med funktionshinder, och
   - studier inom vuxenutbildningen för utvecklingsstörda, eller
2. statsbidrag som administreras av Sametinget för kortare studier i alfabetisering i samiska (11 kap. 34 § andra stycket IL).

Ersättning enligt lagen (2010:538) om prestationsbaserad stimulansersättning inom utbildning i svenska för invandrare är skattefri (11 kap. 34 § tredje stycket IL).

Start- och studiebidrag från Trygghetsrådet

Högsta förvaltningsdomstolen har i en dom ansett att start- och studiebidrag som uppburits från Stiftelsen Tjänstemännens Trygghetsfond (Trygghetsrådet) är skattepliktig intäkt av tjänst (RÅ 1988 ref. 127).

Bidrag till arbetsmarknads-utbildning

Stöd som avser ersättning för utgifter för nattlogi eller resor m.m. är skattefritt om det lämnas till deltagare i

1. arbetslivsinriktad rehabilitering,
2. de arbetsmarknadspolitiska programmen
   - arbetsmarknadsutbildning,
   - arbetspraktik,
   - jobb- och utvecklingsgarantin, om insatsen består i annat än stöd till start av näringsverksamhet,
   - ungdomsinsatser,
   - förberedande insatser, eller
   - projekt med arbetsmarknadspolitisk inriktning (11 kap. 35 § första stycket IL).

Detta gäller enligt andra stycket även sådant stöd som lämnas till deltagarens ledsagare eller till elever med funktionshinder vid utbildning i grundskola, gymnasieskola eller motsvarande utbildning.

Statliga bidrag för resor, kost eller logi eller merutgifter på grund av funktionshinder som lämnas till elever i utbildning för döva eller hörselskadade eller i utbildning som är speciellt anpassad för svårt rörelsehindrade ungdomar (Rh-anpassad utbildning) är skattefria (11 kap. 35 § tredje stycket IL).

Högsta förvaltningsdomstolen har i en dom funnit att kommunalt utbildningsbidrag för arbete i s.k. ungdomscentrum var skattepliktig inkomst av tjänst (RÅ 1986 not. 888).

Ersättningar vid arbetslöshet

Följande ersättningar i samband med arbetslöshet är skattepliktiga:

1. dagpenning från svensk arbetslöshetskassa, och
2. aktivitetsstöd som betalas ut enligt bestämmelser som beslutats av regeringen eller av statlig myndighet till den som tar del av arbetsmarknadspolitiskt program och till andra som är likställda med dem när det gäller rätt till sådant stöd (11 kap. 36 § IL).

22.2.28.1 Ersättning från utlandet vid arbetslöshet m.m.

Ersättning för inkomstbortfall vid arbetslöshet utgör en skattepliktig ersättning. Det gäller även ersättning från utlandet som utgår vid arbetslöshet.

Skatteverket anser att permitteringsersättning från utlandet också är skattpliktig med stöd av reglerna om livränta och liknande periodiska inkomster (10 kap. 2 § och 11 kap. 1 § IL) (Skatteverket 2010-01-27, dnr 131 932043-09/111).

22.2.29 Livräntor

Begreppet livränta är inte definierat i lag men det kan karaktäriseras som ett periodiskt belopp som från viss bestämd tidpunkt utgår antingen under en persons återstående livstid eller under viss på förhand bestämd tidsperiod. Livränta på grund av livförsäkring kan antingen vara skattefri (K-försäkring) eller skattepliktig (P-försäkring). I sistnämnda fall är livräntan skattemässigt sett pension. Ordet livränta förekommer också i pensionsavtal på arbetsmarknaden. Det är då fråga om tjänstepension.

Vissa livräntor beskattas endast till ett med hänsyn till livräntetagarens levnadsålder reducerat belopp. Bestämmelser med anvisning bl.a. om med vilken procentsats det utbetalade livräntebeloppet ska reduceras finns i 11 kap. 37 § IL. Höjning av eller tillägg till livränta som ska utgå under livräntans fortsatta bestånd räknas också som livränta.

Egendomslivränta

Vederlag i form av egendomslivränta beskattas normalt enligt reglerna för inkomst av kapital. Avdrag får inte ske såsom för allmänt avdrag.

Före den 1 juli 1984 var det vanligt att säljare av egendom, t.ex. fastighet eller rörelse, delade upp ersättningen så att en del utgjorde köpeskilling i vedertagen bemärkelse och en del rätt till livränta. Belopp som utföll på grund av en sådan rättighet kallas egendomslivränta. Konstruktionen accepterades även om det klart och tydligt framgick av avtal eller annat att livräntan var ersättning vid försäljning. Livräntan beskattades som inkomst av tjänst. Utbetalaren fick göra allmänt avdrag enligt då gällande regler (periodiskt understöd). För överlåtelseavtal som har ingåtts före den 1 juli 1984 gäller dessa tidigare regler. För ytterligare information om äldre överlåtelseavtal med villkor om egendomslivränta hänvisas till handledning av tidigare årgång.

Personskada

Livränta och engångsbelopp, som utgår på grund av personskada, kan ibland bestå av en skattepliktig del och en del som inte är skattepliktig. En uppdelning av beloppet görs i samband med att livräntan fastställs.

Högsta förvaltningsdomstolen har i RÅ 1986 ref. 97 slagit fast att den maximering av det skattefria beloppet som finns i lagtexten (4 kap. 13 § ILP) ska anses gälla för varje beskattningsår för sig som livräntan avser. I kontrolluppgift avseende yrkesskadelivränta förutsätts att livräntetagaren inte har någon annan personskadelivränta.

Hur livräntor och engångsbelopp beskattas framgår vidare av nedanstående tabell (se även Skattenytt 1977 s. 213–221).

22.2.30 Engångsbelopp

Om engångsbelopp på grund av personskada avser ersättning för framtida förlust av inkomst som skulle ha tagits upp som intäkt, ska 60 % av beloppet tas upp till beskattning. Om någon får två eller flera sådana belopp till följd av samma personskada, gäller detta för varje belopp. För samma personskada får dock den skattefria delen inte överstiga 15 prisbasbelopp för det år som engångsbeloppet kunde disponeras (11 kap. 38 § IL).

Om en livränta eller del av en livränta som betalas till följd av personskada och som ska tas upp som intäkt byts ut mot ett engångsbelopp, tillämpas ovannämnda bestämmelser i 38 §. Vid utbyte av annan livränta eller del av en livränta som ska tas upp som intäkt är hela engångsbeloppet skattepliktigt (11 kap. 39 § första stycket IL).

Engångsbelopp vid andra utbyten av en livränta eller del av en livränta än sådana som nyss sagts skattefria (11 kap. 39 § andra stycket IL). Detta gäller också engångsbelopp vid utbyte av sådan livränta som avses i 11 kap. 37 § första stycket IL.

Beskattning av livränta och engångsbelopp

Slag av utbetalning	**Form för beskattning**	
	Vid löpande utbetalning	Vid utbyte av skattepliktig livränta mot engångsbelopp (40/60 %-regeln)
Livränta på grund av *personskada* och som fastställs fr.o.m. den 1 januari 1976 eller som fastställts på grund av *arbetsskada* som inträffat fr.o.m. den 1 juli 1977.	Beskattas om livräntan avser ersättning för *förlorad inkomst av skattepliktig natur* eller ersättning för *förlorat underhåll* (11 kap. 37 § tredje stycket IL).	60 % av engångsbeloppet är skattepliktigt och 40 % skattefritt. Den skattefria delen pga. samma skada får dock inte överstiga 15 prisbasbelopp enl. SFB* för det år beloppet blivit tillgängligt för lyftning. Vid sådan beräkning ska även beaktas tidigare utbetalningar av engångsbelopp (11 kap. 38 § och 39 § första stycket IL)

Slag av utbetalning	**Form för beskattning**	
Livränta enl. 4 kap. 13 § första stycket ILP på grund av personskada, och som fastställts före den 1 januari 1976; livräntan får inte avse ersättning för förlorat underhåll. Livränta, som utgår enligt lagen om yrkesskadeförsäkring m.fl. författningar även om den fastställts den 1 januari 1976 eller senare om skadan inträffat för den 1 juli 1977. **	Hälften av livräntebeloppet för året anses hänförligt till skattefri del. Genom en spärregel får den skattefria delen dock aldrig överstiga ett halvt prisbasbelopp enl. SFB* för det år livräntan avser. Vid flera livräntor gäller schablonregeln det sammanlagda beloppet. Högsta skattefria del för livränta avseende 2011 blir alltså om livräntan är minst 42 800 kr ett belopp på 21 400 kr (4 kap. 13 § andra stycket ILP).	Så stor del av engångsbeloppet vid utbyte av hel livränta hänförs till den inte skattepliktiga intäkten, som motsvarar förhållandet mellan den enligt schablon skattefria delen av det till året för utbytet hänförliga livräntebeloppet och hela livräntebeloppet, beräknat som om livräntan utgått under hela året. Om således en ”äldre” personskadelivränta på 79 300 kr/år under 2011 utbytes mot ett engångsbelopp, blir 21 400 / 79 300 = 27 % av engångsbeloppet skattefritt; på 73 % tillämpas 40/60 %-regeln (se ovan) (4 kap. 13 § tredje stycket ILP och 11 kap. 38 § och 39 § första stycket IL).
Annan årlig livränta än personskadelivräntor.	Beskattas i sin helhet (10 kap. 2 § och 11 kap. 1 § IL).	Hela beloppet skattepliktigt (11 kap. 39 § första stycket andra meningen, IL).
Livränta enl. 11 kap. 37 § första stycket IL.	Beskattas till reducerat belopp. Storleken av den skattepliktiga andelen är enligt en fallande skala beroende på den försäkrades levnadsålder (11 kap. 37 § andra stycket IL).	Hela beloppet skattefritt (11 kap. 39 § andra stycket IL).
Ersättning i form av direktutbetalt engångsbelopp avseende framtida förlust av skattepliktig inkomst till följd av *personskada*.		60 % av engångsbeloppet skattepliktigt och 40 % är skattefritt (se ovan). Den skattefria delen pga. samma skada får dock inte överstiga 15 prisbasbelopp enl. SFB* för det år beloppet blivit tillgängligt för lyftning. Vid sådan beräkning ska även beaktas tidigare utbetalning av engångsbelopp (11 kap. 38 § IL).

*Prisbasbeloppet för 2011 är 42 800 kr.

**Livränta som utgår på grund av trafik- och ansvarighetsförsäkring och där försäkringsfallet inträffat före 1962 beskattas till reducerat belopp enligt tabellen i 11 kap. 37 § andra stycket IL. Detsamma gäller yrkesskadelivränta om skadan inträffat före 1955. Engångsbeloppet i dessa fall är skattefria (11 kap. 39 § andra stycket IL)

22.2.31 Barnpension

Barnpension enligt 78 kap. SFB är skattepliktig bara till den del pensionen för varje månad överstiger en tolftedel av 40 % av prisbasbeloppet. Om barnet har pension efter båda föräldrarna blir den skattefria nivån per månad en tolftedel av 80 % av prisbasbeloppet. Efterlevandelivränta är skattefri till den del livräntan enligt 85 kap. 3, 5 och 6 §§ SFB medfört minskning av efterlevandestöd och sådan del av barnpensionen som inte är skattepliktig (11 kap. 40 § IL).

22.2.31.1 Barnpension från utlandet

Kammarrätten i Stockholm, KRNS, (2010-06-18, mål nr 6117-08), prövade om norsk barnpension skulle beskattas i Sverige. KRNS ansåg att ersättningen närmast var att se som livränta och att den därför skulle tas upp som inkomst av tjänst enligt 10 kap. 2 § 2 IL. De särskilda bestämmelserna som gäller svensk barnpension ansågs inte tillämpliga.

22.2.32 Ersättningar från arbetsgivare som står självrisk

Det förekommer att en arbetsgivare betalar lön/ersättning - eventuellt med visst avdrag – under sjukdomstid eller står s.k. självrisk för ersättning vid olycksfall i arbetet. Regleringen i 11 kap. 41 § IL innebär att ersättning som arbetsgivaren betalar ut vid yrkesskada eller arbetsskada i de fall då arbetsgivaren står självrisk enligt lagen (1954:243) om yrkesskadeförsäkring eller enligt 42 kap. 5 § SFB är skattepliktig inkomst på samma sätt som försäkringsersättningarna enligt 39-42 kap. SFB.

22.2.33 Ersättningar för sjukvårdsutgifter

Ersättning för utgifter för sjukvård utomlands eller inom den icke offentligt finansierade vården i Sverige är skattepliktig bara om ersättningen betalas i form av livränta på grund av sjuk- eller olycksfallsförsäkringar som tecknats i samband med tjänst (11 kap. 42 § IL).

22.2.34 Utländska pensionsförsäkringar

Ersättningar som betalas ut på grund av pensionsförsäkring eller återköp av sådan försäkring är pension (10 kap. 5 § första stycket 4 IL) och ska tas upp i inkomstslaget tjänst. Pension från en sådan försäkring som enligt 58 kap. 5 § IL anses som pensionsförsäkring ska enligt 11 kap. 43 § första stycket IL, inte tas upp till den del den skattskyldige

1. inte fått göra avdrag för premier som han betalat för försäkringen, eller
2. förmånsbeskattats för försäkringen utan att ha fått göra ett motsvarande avdrag.

Ovanstående gäller inte till den del avdrag inte fått göras på grund av bestämmelserna i 59 kap. 3–11 och 17 §§ IL, som sätter maxgränser för hur höga premier som är avdragsgilla (11 kap. 43 § andra stycket IL). Det innebär att utfallande belopp ska tas upp till beskattning utom till den del den försäkrade inte fått göra avdrag för premien på annan grund än att premien inte rymts inom avdragsbegränsningsreglerna i 59 kap. IL. Motsvarande gäller att utfallande belopp ska tas upp till beskattning utom till den del han förmånsbeskattats för premien utan att han fått göra motsvarande avdrag på annan grund än att den förmånsbeskattade premien inte rymts inom avdragsbegränsningsreglerna i 59 kap. IL. Vid tillämpning av ovanstående beaktas avdrag och beskattning både i Sverige och utomlands. Med avdrag likställs skattereduktion eller liknande skattelättnad utomlands (11 kap. 43 § tredje stycket IL). Vad som avses med pensionsförsäkring framgår av avsnitt 14.

22.2.35 Egenavgifter

Återförda egenavgifter ska tas upp som intäkt. Debiterade egenavgifter ska dras av till den del de avser inkomstslaget tjänst. Vidare gäller att ett schablonmässigt beräknat avdrag får göras för egenavgifter för beskattningsåret. Om de avdragna debiterade avgifterna senare sätts ned, ska ett motsvarande belopp tas upp som inkomst av tjänst det beskattningsår då debiteringen ändras. Avdrag för beräknade egenavgifter ska återföras till beskattning det följande beskattningsåret. Detta framgår av 11 kap. 44 § IL som hänvisar till 12 kap. 36 § och 62 kap. 5 § IL där bestämmelserna om ändrad debitering och återföring av avdrag för egenavgifter finns.

Allmänt avdrag får göras för debiterade egenavgifter som inte ska dras av i något av inkomstslagen. Om sådana avgifter sätts ned, ska motsvarande belopp tas upp i inkomstslaget tjänst det beskattningsår då debiteringen ändras.

I 11 kap. 44 § IL finns också en hänvisning till 62 kap. 6 § med bestämmelser om ändrad debitering av utländska socialförsäkringsavgifter.

22.2.36 Förbjudna lån

Vissa penninglån, s.k. förbjudna lån, ska beskattas i inkomstslaget tjänst. Om penningslån har lämnats i strid med 21 kap.1−7 §§ aktiebolagslagen (2005:551), 11 § lagen (1967:531) om tryggande av pensionsutfästelse m.m., eller 2 kap. 6 § stiftelselagen (1994:1220), ska lånebeloppet tas upp som intäkt hos en fysisk person som är låntagare eller 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 (11 kap. 45 § IL).

Bestämmelsen omfattar även 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. En i utlandet delägarbeskattad juridisk person likställs med ett svenskt handelsbolag. En fysisk person som är delägare i en i utlandet delägarbeskattad juridisk person ska behandlas på samma sätt som om det i stället var ett svenskt handelsbolag (se vidare, avsnitt 12.3).

22.2.37 Periodiska understöd

Periodiska understöd eller liknande periodiska inkomster är skattefria till den del givaren enligt 9 kap. 3 § eller 62 kap. 7 § IL inte får dra av det utbetalade beloppet (11 kap. 47 § IL). I 9 kap. 3 § IL sägs att periodiska understöd och liknande periodiska utbetalningar till personer i den skattskyldiges hushåll inte får dras av. I 62 kap. 7 § IL behandlas när allmänt avdrag får göras för periodiska understöd. Om allmänt avdrag för periodiska understöd, se avsnitt 13.4.

Ett periodiskt understöd kan också utgå i form av naturaförmån. En make har beskattats för periodiskt understöd avseende rätt att för all framtid kostnadsfritt bo på en fastighet som tillskiftats andra maken genom bodelning (RÅ 1980 1:2).

I ett mål i Högsta förvaltningsdomstolen hade mannen betalat underhållsbidrag till maka och barn med sammanlagt för lågt belopp. Han hade inte angivit hur stor del av bidraget som avsåg makan eller barnen. Bidraget proportionerades med hänsyn till hur stor del som rätteligen skulle ha tillfallit makan respektive barnen (RÅ 1985 1:41).

PU från utlandet

Periodiskt understöd som utges från utlandet beskattas hos mottagaren om givaren hade medgetts avdrag enligt svensk beskattningsrätt. Om den utländske givaren hade haft rätt till avdrag enligt svensk rätt om han hade varit bosatt i Sverige, ska mottagaren således beskattas för det periodiska underhåll som han får (jfr RÅ 1933 ref. 30 och RÅ 1988 not. 626).

22.2.38 Stipendier

Skattefriheten för stipendier är ett utflöde av den principiella skattefriheten för gåvor. Karaktäristiskt för ett stipendium är att det är benefikt, alltså att det ligger allmänt välvilliga motiv bakom och att det inte är fråga om en ersättning för en prestation eller ett arbete i förhållande till utgivaren.

Begreppet stipendium finns inte definierat i IL. I prop. 1990/91:54 s. 180 finns följande beskrivning av begreppet.

> ”Med stipendium avses ett bidrag till en fysisk person som utges för mottagarens utbildning eller för att stödja en verksamhet som mottagaren bedriver eller planerar att starta. Det kan vara fråga om en litterär, konstnärlig eller därmed jämförlig verksamhet, en idrottslig verksamhet eller en verksamhet som forskare eller uppfinnare. Till bidrag som likställs med stipendier, s.k. liknande bidrag, hänförs bidrag till fysiska personer för att stödja en verksamhet av annat slag än de nu nämnda samt dessutom priser och belöningar som ges för att premiera redan utförda prestationer. Begreppet ”stipendier och liknande bidrag” omfattar inte vad som skatterättsligt är gåva och inte heller ersättning för arbete för utgivarens räkning eller s.k. näringsbidrag.”

Olika regler gäller för stipendier för utbildning och andra stipendier.

- Stipendier som är avsedda för mottagarens utbildning är skattefria.
- Stipendier som är avsedda för andra ändamål är skattefria, om de inte är ersättning för arbete som har utförts eller ska utföras för utbetalarens räkning, och inte betalas ut periodiskt (8 kap. 5 § IL).

Utbildnings-stipendier

För skattefrihet för utbildningsstipendier uppställs inte, såsom i fråga om övriga stipendier, krav på att de inte får betalas ut periodiskt eller vara ersättning för arbete som har utförts eller ska utföras för utbetalarens räkning. Ett utbildningsstipendium

som anses som arbetsersättning är dock skattepliktigt (se RÅ 1979 Aa 26). Ett stipendium från den egna arbetsgivaren anses ”smittat” av anställningen oavsett syftet med stipendiet.

Doktorand-stipendier

Med utbildning i detta sammanhang har i praxis omfattats inte bara grundutbildning utan även forskarutbildning och doktorandutbildning. I ett inte överklagat förhandsbesked 1995-12-29 fann SRN att ett stipendium för studier som tilldelats en doktorand som antagits till forskarutbildningen vid ett universitet var ett skattefritt stipendium. Stipendiet finansierades med externa medel från en privat stiftelse.

En särskild fråga i ärendet var om det förhållandet att doktoranden samtidigt utförde en del avlönat arbete vid institutionen skulle medföra att stipendiet blev skattepliktigt. Så ansågs inte vara fallet eftersom doktoranden först fick stipendiet, och därefter fick möjlighet att mot arvode utföra visst arbete i mindre omfattning vid institutionen. Stipendiet ansågs därför inte vara ett utflöde av arbetet vid institutionen. Samma utgång blev det i ett förhandsbesked där skattefriheten för ett stipendium till en forskarstudent inte påverkades av att mottagaren under sin grundutbildning hade varit timanställd vid samma institution som beslutat om stipendiet. Det var utrett att stipendiet inte var förenat med något krav på motprestation (SRN 2008-12-23, dnr 116-08/D).

Det är också Skatteverkets uppfattning att det är möjligt att ha utfört åtminstone vissa mindre uppdrag åt utgivaren av ett utbildningsstipendium utan att skattefriheten går förlorad. Det ska då vara fråga om enstaka mindre uppdrag och ersättningen ska hålla sig inom begränsade belopp. Samtidigt ska det vara klart att det inte uppställs något krav på motprestation för att komma i fråga för stipendiet.

I fråga om andra stipendier än utbildningsstipendier krävs för skattefrihet dels att de inte är ersättning för arbete som har utförts eller ska utföras för utbetalarens räkning, dels att det inte utgår periodiskt.

Stipendier som ersättning för arbete

Stipendier är i princip alltid skattepliktiga om det utgått från arbetsgivare, uppdragsgivare eller förutsätter någon form av motprestation riktat mot utgivaren. Stipendier kan, oavsett hur de betecknats, utges under sådana omständigheter att de i själva verket utgör ersättning för lön (RÅ 1981 1:22).

Även i fall när det funnits någon form av avtalsförhållande mellan utgivaren och mottagaren har beskattning skett. Så var

t.ex. fallet när ett bokförlag betalat ut stipendier till författare, vars verk getts ut av förlaget (RÅ 1962 ref. 24 och RÅ 1968 Fi 978). Detsamma gällde ett stipendium som en skådespelare fått från Sveriges Radio enligt ett avtal mellan Sveriges Radio och Svenska Teaterförbundet. I avtalet reglerades ekonomiska förhållanden mellan företaget och skådespelare för deras medverkan i TV-program. Beloppet betraktades som löneförmån och blev därför beskattat (RÅ 1968 Fi 979).

Högsta förvaltningsdomstolen har i ett mål funnit att stipendium från ett idrottsförbund till en spelare på landslagsnivå inte ansetts vara ersättning för arbete för förbundets räkning, trots att spelaren i likhet med de andra spelarna fick viss ekonomisk kompensation för deltagande vid matcher m.m. Domstolen beaktade att mottagaren hade vissa förpliktelser att delta i träningar landskamper etc. alldeles oavsett mottaget stipendium. Spelaren ansågs i och med det inte ha utfört något arbete åt förbundets räkning som medförde skatteplikt (RÅ 2004 ref. 33).

En ersättning från en arbetsgivare eller uppdragsgivare presumeras normalt vara ersättning för arbete. I och med detta anses även en såsom stipendium betecknad ersättning från en arbetsgivare vara skattepliktig. I ovan nämnt mål har Högsta förvaltningsdomstolen dock slagit fast att stipendiatens medverkan i landslagsspel och liknande för förbundet inte ska ses som arbete när det gäller stipendieersättningen. Alla spelare på elitnivå har enligt förbundets tävlingsbestämmelser vissa skyldigheter och åtaganden mot förbundet och får ersättningar från förbundet som beskattas som inkomst av tjänst. Detta medför alltså inte att stipendiet ”smittas”. Om den omständigheten att utgivaren är en ideell förening haft någon betydelse för bedömningen framgår inte av domen.

Periodiskt utgående stipendier

Ett stipendium, som är avsett för annat ändamål än utbildning kan vara skattepliktigt därför att det utgår periodiskt. Sådana stipendier är alltid skattepliktiga om de betalas ut under tre år eller längre tid, eftersom de då anses periodiskt utbetalade. Treårsgränsen är bestämd genom rättspraxis (RÅ 1974 A 529 och RÅ 1988 not. 626). Stipendium som betalats ut månadsvis under ett helt år har bedömts som periodiskt (RÅ 1979 Aa 239).

Det förhållandet att stipendium som utgår under tre år eller mer måste sökas på nytt varje år hindrar inte att det anses periodiskt (RÅ 1968 ref. 1 och RÅ 1972 Fi 905).

Stipendium från stiftelse som är undantagen från skattskyldighet enligt 7 kap. 3–6 §§ IL är aldrig skattepliktigt som periodiskt understöd (11 kap. 47 § andra stycket IL). Detsamma gäller, under vissa förutsättningar, stipendium från ideell förening som har till uppgift att främja de ändamål som anges i 7 kap. 4 § IL. Sådana stipendier är således skattefria även om de betalas ut periodiskt.

Resestipendier

Vissa stipendier är avsedda för ett speciellt ändamål, t.ex. en resa. Dessa är skattepliktiga om de har samband med mottagarens tjänst. En förutsättning för skattefrihet är att det i princip inte finns något krav på motprestation. Det innebär att bidrag till en reportageresa är skattepliktigt. Däremot är ett resestipendium skattefritt om mottagaren endast förbundit sig att skriva en reserapport om hur resan har förlöpt. Mottagaren får i det senare fallet inte heller avdrag för kostnader i samband med resan.

Konstnärsbidrag m.m.

Konstnärer kan få bidrag av statsmedel i form av konstnärsbidrag, projektbidrag och långtidsstipendier enligt förordningen (1976:528) om bidrag till konstnärer. De utbetalas av Sveriges författarfond och Konstnärsnämnden. Sveriges bildkonstnärsfond delar ut bidrag till bild- och formkonstnärer enligt förordningen (1982:600) om Sveriges bildkonstnärsfond. Sådana bidrag är skattefria i den mån de saknar krav på motprestation och inte betalas ut periodiskt. Syftet med bidraget kan vara att ge konstnären ekonomisk trygghet under en kortare tid.

Däremot är ett projektbidrag som utgår till ett mer målinriktat konstnärligt utvecklingsarbete av mer kostnadskrävande natur skattepliktigt. En bedömning måste göras om beskattning ska ske i inkomstslaget tjänst eller näringsverksamhet. Om projektbidraget bedöms vara en självständig näringsverksamhet bör projektbidraget behandlas som ett näringsbidrag (se avsnitt 64).

Bidrag för att ge aktiva konstnärer ekonomisk trygghet utgår normalt under längre tid än tre år och är därför skattepliktiga, eftersom de utgår periodiskt. Detsamma gäller sådana konstnärsbidrag som är av pensionskaraktär. Generellt sett är stipendier av den karaktären skattepliktiga om de utgår under tre år eller längre tid. Se även förordning (1983:190) om pensionsgrundande konstnärsbidrag m.m.

Priser och liknande belöningar

Till området för skattefria stipendier hör sådana priser och liknande belöningar som är vanligt förekommande inom kulturlivet, exempelvis litteraturpriser, musikpriser etc. Även priser och liknande belöningar som utbetalas inom andra områden, än kulturlivet, av intresseorganisationer eller liknande faller inom området skattefria stipendier. Vanligtvis utses pristagaren av en oberoende jury. Priser och belöningar av detta slag är enligt gammal praxis skattefria. Se bl.a. RÅ 1984 1:63 (författarpris). I samband med skattereformen uttalades att stipendier och ”liknande bidrag” även fortsättningsvis skulle vara skattefria (prop. 1990/91:54 s. 181–182). Skattefriheten förutsätter att priserna inte utgör ersättning för arbete för utgivarens räkning utan är ett uttryck för uppmuntran och erkänsla. Om pristagaren utses enbart bland utgivarens anställda anses ersättningen dock skattepliktig.

Fackliga stipendier

Synen på s.k. fackliga stipendier har ändrats några gånger under årens lopp. Under taxeringsåren 1984–1993 ansågs stipendier för att delta i fackliga kurser, s.k. fackliga stipendier, skattefria.

Under 1992 ändrades lagtexten i syfte att i fråga om fackliga stipendier återgå till det rättsläge som rådde till och med 1983 års taxering. Vägledande för hur gränsen mellan skattepliktiga och inte skattepliktiga stipendier skulle dras, bör enligt förarbetena (SkU 1992/93:14 s. 28–29, prop. 1992/93:127 s. 46–48, 58) vara en serie avgöranden från 1981 (RÅ 1981 1:31 I–VI).

Enligt dessa rättsfall drogs gränsen på så sätt att om mottagaren hade ett fackligt förtroendeuppdrag och kursen var inriktad på den fackliga verksamheten bedömdes stipendiet som skattepliktigt. Om kursen däremot hade mera allmänbildande karaktär ansågs skatteplikt inte föreligga. Beträffande den som enbart är medlem i facklig organisation torde ett stipendium kunna tas emot för deltagande även i fackligt orienterande kurser utan att det medför några skattekonsekvenser.

Av intresse i sammanhanget är också följande rättsfall.

I RÅ 1982 1:26 ansågs stipendium som fackförbund tilldelat medlem för deltagande i kurs med fackligt innehåll skattefritt, när medlemmen vid tiden för stipendiets uppbärande inte hade något förtroendeuppdrag eller annat uppdrag för förbundet.

I RÅ 1982 1:35 ansågs stipendium som fackförbund tilldelat medlem, som innehade förtroendeuppdrag hos förbundet skattefritt, när stipendiet avsett deltagande i kurs vars innehåll

bedömts vara en allmän komplettering av 7-årig folkskoleutbildning.

I RÅ 1994 not. 424 ansågs stipendium som fackförbund utbetalat till facklig förtroendeman för deltagande i kurser avseende allmänfacklig vidareutbildning skattepliktigt.

Rättsfall m.m.

Skattepliktiga stipendier

- bidrag till semester- och rekreationsresor (RÅ 1934 ref. 9 och 1963 ref. 32 I och II),
- resebidrag från arbetsgivare för studier i USA (RÅ 1961 ref. 19),
- forskningsbidrag (RÅ 1960 Fi 552, 1962 Fi 258 och 1391, 1966 ref. 23 I),
- av förlag utbetalt arbetsstipendium till skönlitterär författare hos förlaget (RÅ 1962 ref. 24),
- barnboksstipendium från förlag (RÅ 1968 Fi 978),
- anslag från stiftelse för vetenskaplig forskning till författare (RÅ 1964 ref. 12),
- stipendium från Sveriges Radio till skådespelare (RÅ 1968 Fi 979),
- Utbildningsstipendium från arbetsgivaren – landstinget – till en sjuksköterska som avsåg att utbilda sig till läkare. Arbetsgivaren ansågs kunna påräkna en framtida nytta av att sköterskan genomgick utbildningen (RÅ 1981 ref. 1:22),
- Stipendier från ett fackförbund för att delta i kurser har ansetts skattepliktiga när kursen varit inriktad på facklig verksamhet (RÅ 1981 ref. 1:31 I, III–VI),
- Stipendium till en facklig förtroendeman beskattades då förbundet ansågs ha intresse av att mottagaren deltog i utbildningen (RÅ 1994 not. 424) och

Skattefria stipendier

- stipendium till skönlitterär författare – ej periodiskt (RÅ 1952 ref. 50),
- stipendium från marinförvaltningen till mariningenjör för studier i USA (RÅ 1955 Fi 1285),

- forskningsanslag för utarbetande av en doktorsavhandling från landstinget till en assistent vid ett tandläkarinstitut beskattades inte. Landstinget ansågs inte ha någon nytta av arbetet (RÅ 1966 ref. 23 II),
- arbetsstipendium och projektanslag från Styrelsen för Teknisk Utveckling har inte beskattats eftersom ersättningen inte avsåg arbete åt STU (RÅ 1980 ref. 1:39),
- stipendier från fackförbund för att delta i kurser har ansetts skattefria när kursen haft karaktär av allmänbildning (RÅ 1981 ref. 1:31 II),
- stipendium ansågs skattefritt trots att det utgick från ett fackförbund till en medlem för att delta i en kurs med fackligt innehåll. Medlemmen hade inte något förtroendeuppdrag eller annat särskilt uppdrag från förbundet när han fick stipendiet utbetalat (RÅ 1982 ref. 1:26),
- stipendium från ett fackförbund till en medlem som innehade förtroendeuppdrag och avsåg deltagande i en kurs som bedömdes vara en komplettering av 7-årig folkskoleutbildning beskattades inte (RÅ 1982 ref. 1:35),
- bidrag från arbetsmiljöfonden till författare till en lagkommentar ansågs skattefria. Bidragen skulle täcka personliga levnadskostnader under den tid de författade kommentaren. Bidragen ansågs inte som ersättning för utfört arbete år givaren (RÅ 1989 not. 196),
- allsvensk damfotbollsspelare har inte beskattats för ett från Svenska Fotbollsförbundet erhållet stipendium trots viss ekonomisk kompensation. Stipendiet har inte ansetts som ersättning för arbete (RÅ 2004 ref. 33), och
- mottagaren – en forskarstudent − har varit timanställd vid samma institution som beslutat om stipendiet (SRN 2008-12-23, dnr 116-08/D).

I betänkandet SOU 1990:47 föreslogs att i princip alla stipendier utom stipendier för grundutbildning skulle vara skattepliktig inkomst. Förslaget ledde aldrig till lagstiftning. I betänkandet redovisas utförligt för vid denna tidpunkt gällande praxis om beskattning av stipendier.

Vidare finns en redogörelse om beskattning av stipendier och liknande bidrag i Skattenytt 1992 nr 4 s. 141–162.

EU-volontär

Enligt Skatteverkets uppfattning är den ersättning som en EU-volontär får i form av fickpengar och fri kost och logi av en mottagande organisation vid verksamhet i Sverige skattefri (Skatteverket 2004-10-06, dnr 130 578665-04/111).

22.2.39 Marie Curie-stipendier

Forskarstipendium (Marie Curie-stipendium) som ges ut direkt eller indirekt av Europeiska gemenskapen är skattepliktiga (11 kap. 46 § IL). Stipendiernas huvudmål är att ge unga forskare, helst med doktorsexamen, möjlighet att genomföra ett forskningsprojekt i ett annat EU-land. Gemenskapsstipendierna består av ett bruttobelopp, som ska täcka levnadskostnader samt skatter och avgifter, en rörlighetsersättning samt ett engångsbelopp i ersättning för resor. Stipendierna är i sin helhet skattepliktiga, och är därmed även pensionsgrundande och avgiftspliktiga. Stipendier som betalas ut till stipendiaten av en svensk värdinrättning betraktas som inkomst av anställning och stipendier som betalas ut av utländska organ betraktas som inkomst av annat förvärvsarbete. I den förstnämnda situationen är värdinrättningen skyldig att göra skatteavdrag och betala arbetsgivaravgifter medan i sistnämnda situationen mottagaren av stipendiet själv ska betala socialavgifter (prop. 1996/97:173 s.48–49).

Skatteverket anser att skatteplikt inte gäller för de stipendier som betecknas som RTN-stipendier och betalas ut med anledning av femte ramprogrammet. RTN-stipendierna har i sjätte och sjunde ramprogrammet införlivats i Marie Curie-stipendierna (Skatteverket 2009-09-08, dnr 131 701853-09/111).

22.2.40 Lotterier och vinster i pristävlingar

Vinster i svenska lotterier eller vid vinstdragning på svenska premieobligationer är skattefria. Skattefrihet gäller även vinster som kommer från ett lotteri anordnat i en stat inom EES-området eller från en utländsk premieobligation utställd i en sådan stat (8 kap. 3 § IL).

Till tjänst räknas enligt 10 kap. 1 § IL anställning, uppdrag och annan inkomstgivande verksamhet av varaktig eller tillfällig natur. Om ett arrangemang betraktas som en pristävling där vinsten är en ersättning för deltagarens prestation är värdet på vinsten skattepliktig inkomst för vinnaren enligt nämnda lagrum i inkomstslaget tjänst. Skatteplikten förutsätter alltså att vinsten kan anses utgöra ersättning för en utförd – om än obetydlig – prestation. Det saknar betydelse om vinsten utgår i

pengar eller annat. Smärre tävlingsvinster i annat än pengar är dock i vissa fall skattefria (se nedan). Får vinnaren ta med make, sambo eller annan anhörig på en vinstresa som bekostas av tävlingsarrangören uppkommer också en indirekt förmån. Även denna förmån, dvs. värdet av den medföljandes resa, beskattas hos vinnaren.

Lotterivinster

Begreppet lotteri definieras i 3 § lotterilagen (1994:1000). Med lotteri avses en verksamhet där en eller flera deltagare, med eller utan insats, kan få en vinst till ett högre värde än vad var och en av de övriga deltagarna kan få genom

1. lotteri, gissning, vadhållning eller liknande förfaranden,
2. marknads- och tivolinöjen,
3. bingospel, automatspel, roulettspel, tärningsspel, kortspel, kedjebrevsspel och liknande spel.

Vid bedömning av om en verksamhet är ett lotteri ska hänsyn tas till verksamhetens allmänna karaktär och inte endast till den större eller mindre grad av slump som finns i det enskilda fallet.

Fråga om verksamhet ska betraktas som lotteri behandlas närmare i förarbetena (prop. 1993/94:182 s. 52–53).

Gränsdragning lotteri – tävlingsvinst

Gränsdragningen mellan lotterivinst och inkomst av tjänst har behandlats i ett antal avgöranden av Högsta förvaltningsdomstolen. I de fall spelet anordnats av ett företag och endast varit tillgängligt för de anställda har vinsterna ansetts utgöra tjänsteinkomst, oavsett slumpmomentet i spelet (jfr RÅ 1967 ref. 45 och RÅ 1986 ref. 44). När ett TV-bolag har arrangerat och sänt ett spelprogram har vinster eller gager som betalats av TV-bolaget till deltagare i programmet ansetts som ersättning för medverkan i ett underhållsprogram och därmed bedömts som inkomst av tjänst (jfr RÅ 1989 not. 198 och RÅ 1991 not. 163). Däremot har vinsten i en tävling, som var anordnad av en tidning och bestod i att lösa en i tidningen införd ordgåta, ansetts som lotterivinst och inte som skattepliktig tjänsteinkomst. I det fallet utsågs vinnaren genom lotteridragning bland en mängd rätta lösningar (RÅ 1961 Fi 1280).

I praxis har frågan om en vinst i en pristävling ska anses som skattepliktig inkomst av tjänst eller som lotterivinst ansetts bero på om tävlingen avslutats med ett slumpmoment eller ett prestationsmoment. Har tävlingen avslutats med ett prestationsmoment har vinsten beskattats under inkomst av tjänst.

Om den slutlige vinnaren däremot valts med slumpens hjälp har arrangemanget ansetts som ett lotteri oavsett om viss prestation föregått slumpmomentet.

Högsta förvaltningsdomstolen har i ett överklagat förhandsbesked ansett att vinst i spelet Bonuschansen, som sändes i TV 4:s program Stora Famnen, utgjorde vinst i svenskt lotteri och därmed inte skulle inkomstbeskattas (RÅ 1995 ref. 100).

I det aktuella fallet var det fråga om ett av Röda Korset anordnat lotteri där ett av fyra spel på lottsedeln slumpvis kunde leda till medverkan i spelet Bonuschansen som sändes i TV. Det var Röda Korset som erbjöd TV 4 sändningen av Bonuschansen. Deltagarna engagerades således inte av TV 4 och fick inte heller någon ersättning från det företaget. Vinst i Bonuschansen ansågs därmed inte som ersättning för deltagande i det av TV 4 direktsända underhållsprogrammet. Med hänsyn till den allmänna karaktären hos det av Röda Korset anordnade lotteriet och den helt övervägande graden av slump som utmärkte detta ansåg Högsta förvaltningsdomstolen att vinst i lotteriet inte kunde ses som en ersättning för den förhållandevis ringa minnesprestationen som kunde ha betydelse i det första delspelet i Bonuschansen.

Pokerspel i Sverige och EES

Pokerspel som anordnas för allmänheten är lotteri i lotterilagens mening. Vinster i lotterier som anordnas i Sverige eller inom övriga EU/EES inkomstbeskattas inte. Eventuell beskattning av pokerspel sker i form av spel- och lotteriskatter som påförs anordnaren.

Pokerspel utanför EES

Vinster i pokerspel och andra lotterier utanför EES beskattas som inkomst av kapital om vinsten överstiger 100 kr. Utgifter för att delta i lotterier är aldrig avdragsgilla.

Spel som tillhandahålls över Internet ska antas vara anordnade där den huvudsakliga verksamheten är förlagd för att organisera och styra spelet (Skatteverket 2009-06-16, dnr 131 514337-09/111).

Den beskattningsbara vinsten vid pokerspel som anordnas över Internet kan vanligtvis bestämmas till årets överskott som har uppkommit vid spel hos respektive spelanordnare (Skatteverket 2011-06-22, dnr 131 438351-11/111).

Poängbevis

I samband med försäljningspristävlingar och liknande förekommer bl.a. premieringssystem, som innebär att deltagarna (försäljare m.fl.) får poängbevis, som varierar efter uppnått resultat. Bevisen berättigar innehavaren till uttag av varor.

Poängbevisets värde är skattepliktig intäkt för mottagaren. Skatteplikten inträder när mottagaren får bevisen. Förmånens värde för mottagaren bör enligt Skatteverkets allmänna råd om vissa förmåner motsvara det bevisets marknadsvärde (SKV A 2010:18).

Tävlingsvinst som undantas från beskattning

En tävlingsvinst är skattefri (8 kap. 4 § IL) om den

- inte hänför sig till anställning eller uppdrag,
- inte består av kontanter eller liknande, t.ex. värdepapper, och
- avser minnesföremål eller har ett värde som inte överstiger tre procent av prisbasbeloppet avrundat till närmaste hundratal kronor (1 300 kr).

Som tävlingsvinst räknas t.ex. vinst i idrottstävlingar och andra tävlingar som avser någon form av prestation, dock inte tävlingar som anordnas av den egna arbetsgivaren.

Minnesföremål, dvs. sedvanliga priser i form av medaljer, plaketter, bägare, pokaler etc. är skattefria oavsett värde. Tävlingsvinster i form av bruksföremål, presentkort (som inte kan lösas in mot kontanter) eller resa etc. är skattefria upp till angivet belopp. Beloppsgränsen ska bedömas vid varje vinsttillfälle för sig och inte med hänsyn till sammanlagda värdet under året (SkU 1989/90:30 s. 78). Beloppet är ett gränsbelopp, vilket innebär att vinster med ett värde som överstiger 1 300 kr blir beskattade i sin helhet.

22.2.41 Avgångsersättningar

Avgångsvederlag

Avgångsvederlag, dvs. ersättning i annan ordning än avgångsbidrag (AGB) och avgångsersättning (AGE) eller motsvarande, i samband med att en anställning upphör jämställs med lön. Avgångsvederlag är således både skattepliktigt och till skillnad från AGB och AGE och dylikt även pensionsgrundande.

AGB

AGB på grund av kollektiv avgångsbidragsförsäkring i Arbetsmarknadens försäkringsaktiebolag (AFA) utgår till arbetstagare som avskedas utan egen förskyllan till följd av driftinskränkningar eller driftnedläggelse. Ersättningens storlek beror på ålder och arbetstid och betalas som ett engångsbelopp då anställningen upphör. Ersättningen är skattepliktig som intäkt av tjänst.

AGE

Avgångsersättning (AGE), som utgår till arbetstagare enligt trygghetsavtal mellan Privattjänstemannakartellen (PTK) och

arbetsgivarorganisation är, i likhet med avgångsersättning enligt kollektiv avgångsbidragsförsäkring, helt skattepliktig.

Ersättning utgår dels med ett belopp som utbetalas månaden efter det att anställningen upphört (rat 1), dels med ytterligare ett belopp (rat 2) som utbetalas när arbetstagaren har varit arbetslös i minst sex månader.

22.2.42 Dagbarnvård, behandlingshem m.m.

Kostnadsersättning till dagbarnvårdare som betalas ut av en kommun ska inte tas upp till den del ersättningen motsvarar kostnader i verksamheten (11 kap. 48 § IL).

Kostnadsersättning till dagbarnvårdare som betalas ut av en kommun ska inte tas upp till den del ersättningen motsvarar kostnader i verksamheten (11 kap. 48 § IL).

Motsvarande gäller även i de fall dagbarnvårdaren är anställd av en privat arbetsgivare som bedriver barnomsorgsverksamhet, under förutsättning att arbetsgivaren får kommunal barnomsorgspeng och tillämpar samma regler för beräkning av kostnadsersättning som gäller för kommunalt anställda (Skatteverket 2012-03-08, dnr 131-161248-12/111).

Övriga privata arbetsgivare som bedriver dagbarnvård utan att få kommunal barnomsorgspeng kan inte tillämpa regeln om skattefri kostnadsersättning.

Enligt rekommendationer av Sverige Kommuner och Landsting, SKL, avser en kostnadsersättning som betalas ut av en kommun att täcka familjedaghemmets kostnader för mathållning, slitage av möbler och övrig inredning samt smärre förbrukningsartiklar som disk-, tvätt- och skurmedel, toalett- och hushållspapper samt tvål. Enligt en dom från Högsta förvaltningsdomstolen täcks även kostnader för el och vatten av ersättningen, RÅ 2001 ref. 78.

I Skatteverkets allmänna råd, SKV A 2008:23, anges följande beträffande skattefri kostnadsersättning till dagbarnvårdare.

> ”Skattskyldig som är dagbarnvårdare i familjedaghem och som i denna sin verksamhet får kostnadsersättning från en kommun bör anses ha kostnader i verksamheten med belopp som motsvarar den erhållna kostnadsersättningen, dock högst med nedan angivna belopp
>
> – för hel dag, mer än fem timmar, 54 kr per barn,

– för halv dag, fem timmar eller mindre, 27 kr per barn, eller

– per timme, 6 kr per barn.”

Se även avsnitt 24.15 Dagbarnvårdares avdrag m.m.

Dagbarnvårdares egna barn

Det förekommer att dagbarnvårdarens egna barn är inskrivna i kommunens barnomsorg och placerade i det egna hemmet med någon av föräldrarna som dagbarnvårdare. Omkostnadsersättning utgår då även för de egna barnen. Denna ersättning behandlas på samma sätt som ersättningen för övriga barn.

Privat dagbarnvårdare

Om en privat dagbarnvårdare får kostnadsersättning av sin uppdragsgivare är ersättningen skattepliktig intäkt av tjänst om den inte ska hänföras till intäkt av näringsverksamhet. För att det ska vara fråga om näringsverksamhet ska dagbarnvården bedrivas varaktigt, självständigt och med vinstsyfte. Antalet föräldrar (uppdragsgivare) som anlitar dagmamman samt antalet barn är naturligtvis av betydelse vid bedömningen av om näringsverksamhet bedrivs eller inte.

S.k. trefamiljesystem

Inom barnomsorgen tillämpar en del kommuner s.k. trefamiljesystem som innebär att kommunen anställer en dagbarnvårdare för att ta hand om barnen i tre familjer. Familjerna delar lika på uppgiften att upplåta sitt hem för barnomsorgsverksamheten. Kommunen betalar omkostnadsersättning till ”värdfamiljen” för att täcka familjens kostnader för mat, slitage av möbler och annan inredning samt smärre förbrukningsartiklar.

Om det inte finns något anställnings- eller uppdragsförhållande mellan kommunen och ”värdfamiljen” kan den s.k. omkostnadsersättningen närmast betraktas dels som hyra för lokalerna, dels som ersättning för gjorda utlägg för mathållning och förbrukningsartiklar.

Har inte hyresersättningen specificerats och kan inte den skattskyldige visa annat bör, vid en jämförelse med SKL:s rekommendationer angående ersättning till dagbarnvårdare i familjedaghem, 25 % av beloppet anses som ersättning för hyra. Hyresersättningen är i regel skattepliktig intäkt av kapital. Den del som avser gjorda utlägg är inte skattepliktig.

Föräldrakooperativa daghem

Daghemsverksamhet som bedrivs av s.k. föräldrakooperativ bör vanligen hänföras till näringsverksamhet. Daghemsverksamhet bör i sig hänföras till näringsverksamhet oberoende av om verksamheten bedrivs som enskild verksamhet, inom ramen för en ekonomisk förening eller i en ideell förening. För att det ska

vara näringsverksamhet måste dock verksamheten innefatta någon form av ekonomiska transaktioner i organiserad form. Bestämmelserna om skattebefrielse för ideella föreningar (numera 7 kap. 7 § IL) har inte ansetts tillämpliga på ett föräldrakooperativt daghem. Den skattemässiga behandlingen bör alltså normalt ske i enlighet med reglerna för näringsverksamhet.

Familjehem

Vid bedömningen av om en verksamhet ska beskattas som inkomst av näringsverksamhet eller tjänst har graden av självständighet stor betydelse. Av avgörande betydelse vid bedömningen är om verksamheten kan betecknas som ett s.k. HVB-hem (hem för vård och boende) eller som ett familjehem.

Det förekommer att familjehemsföräldrarna bildar bolag och begär av arbets-/uppdragsgivaren att arvode och omkostnadsersättning ska betalas ut brutto till bolaget. Enligt Skatteverket bör det civilrättsliga avtalet om familjehemsvård vara vägledande vid bedömningen av vem som ska anses ha uppburit den ekonomiska ersättningen. De faktiska förhållandena avgör vilket inkomstslag ersättningen ska hänföras till.

Med familjehem avses enligt bestämmelserna i 3 kap. 2 § socialtjänstförordningen (2001:937) ett enskilt hem som på uppdrag av socialnämnden tar emot barn för vård och fostran eller vuxna för vård och omvårdnad. I familjehemmet är det socialtjänsten som fortfarande har vårdansvaret och verksamheten i familjehemmet anses därför inte yrkesmässigt bedriven. Verksamheten beskattas i inkomstslaget tjänst.

HVB-hem

Kännetecknande för ett HVB-hem är att ansvaret för vården har gått över från socialtjänsten till HVB-hemmet och att det krävs tillstånd från länsstyrelsen för att bedriva verksamheten. För HVB-hem gäller att verksamheten i ett sådant hem betraktas som yrkesmässigt bedriven enligt bestämmelserna i 3 kap. 1 § socialtjänstförordningen (2001:937) och därmed bör beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet.

Med HVB-hem avses, förutom socialtjänstens institutioner, ett hem som tar emot enskilda för vård, behandling, omvårdnad eller tillsyn i förening med ett boende eller som inrättats för vård under en begränsad del av dygnet och som drivs av enskild person eller sammanslutning. Verksamheten anses som ett HVB-hem om hemmet har minst fem platser eller, om hemmet har färre antal platser, verksamheten bedrivs yrkesmässigt och är av avgörande betydelse för hemmets tillkomst eller bestånd. Om huvudmannens (familjens) huvudsakliga försörjning härrör från verksamheten anses den yrkesmässig. Till

HVB-hem räknas t.ex. de s.k. storfosterhemmen och privata s.k. behandlingsenheter för missbrukare samt familjehem som uppfyller kraven på yrkesmässighet samt att verksamheten är av avgörande betydelse för hemmets tillkomst eller bestånd.

22.2.43 Drickspengar

Drickspengar

Med dricks menas ersättning som t.ex. en restauranggäst betalar utöver det som är angivet på restaurangnotan. Någon skyldighet för gästen att betala något utöver det som står på notan finns inte. Betalning av dricks är därför helt frivillig. Även om dricksen numera är avtalsmässigt avskaffad förekommer den alltjämt. I de fall servitören tagit emot dricks är den skattepliktig och ska tas upp som inkomst av tjänst i inkomstdeklarationen.

Alla taxibilar ska vara utrustade med kvittoskrivande och registrerande taxametrar av godkänd typ. Systemet med taxidricks ska därmed i princip vara helt avskaffat. I den mån drickspengar ändå tas emot av anställda taxiförare är dricksen skattepliktig intäkt av tjänst och ska tas upp i inkomstdeklarationen.

22.2.44 Fri hemresa, arbetsresa m.m.

Hemresa

Hemresa, som en anställd gör t.ex. över en helg i samband med en tjänsteresa, tillfälligt arbete eller dubbel bosättning, är en privat resa. Om arbetsgivaren betalar resan, får den anställde en skatte- och avgiftspliktig förmån. Förmånen värderas till marknadsvärde, vilket i regel är det pris som arbetsgivaren har betalat för resan. Under vissa förutsättningar finns rätt till avdrag för hemresor (se avsnitt 24.4).

Arbetsresa

Resa mellan bostad och arbetsplats (arbetsresa) är en privat resa som, om arbetsgivaren betalar den, medför en skattepliktig förmån. Även för arbetsresor finns under vissa förutsättningar rätt till avdrag, dock bara till den del utgifterna – eller i detta fall förmånen – överstiger 9 000 kr.

Det förekommer att en anställd beordras av sin arbetsgivare att med en bil som tillhör arbetsgivaren transportera andra anställda, exempelvis från arbetsplatsen till hemmet eller vice versa. Om den anställde i en sådan situation beordras att mot ersättning eller på betald arbetstid fungera som chaufför, är resan att se som en tjänsteresa för honom. Någon skattepliktig förmån är det således inte. Passagerarna i bilen beskattas för resans marknadsvärde, vilket torde kunna beräknas till kostnaden för hyrd bil, fördelad mellan passagerarna. Om passagerarna inte kan påverka när och hur resan företas eller om arbetsgivaren

tillhandahåller en buss för att hämta de anställda vid bostaden eller särskild uppsamlingsplats för transport till arbetsplatsen, bör värdering kunna ske med utgångspunkt i priset för resa med allmänna kommunikationsmedel.

Om chauffören däremot använder bilen för privata resor uppkommer en skattepliktig bilförmån. Det bör observeras att man aldrig kan beordras att ”köra hem sig själv” i samband med en privat resa. Om bilförmån skulle uppkomma, värderas del av månad som hel månad.

22.2.45 Fri parkering, garageplats, parkeringsböter m.m.

Parkering

Fritt garage eller fri uppställningsplats vid arbetsplatsen avseende förmånsbil förmånsbeskattas inte.

Förmån av fri parkering i anslutning till arbetsplatsen för anställd med egen bil är i princip en skattepliktig förmån. Förmånen värderas till marknadsvärdet, dvs. priset för en jämförbar parkeringsplats belägen i närheten av arbetsplatsen. Med jämförbar i detta sammanhang menas att parkeringen ska vara av likvärdig beskaffenhet. En parkering i varmgarage kan exempelvis inte anses jämförbar med parkeringsplats utomhus. Vidare får en parkeringsplats utrustad med motorvärmare anses ha ett högre marknadsvärde än en parkeringsplats utan tillgång till motorvärmare.

Under förutsättning att bilen används i tjänsten i betydande omfattning kan dock en sådan förmån vara helt eller delvis skattefri.

Vägledning kan hämtas från reglerna om bilavdrag vid resor mellan bostad och arbetsplats när kravet om tidsvinst inte är uppfyllt, men den anställde gör omfattande tjänsteresor (12 kap. 27 § IL). Tillämpat på förmånen av fri parkeringsplats vid arbetsplatsen skulle förmånen bli helt skattefri om den anställde använt den egna bilen i tjänsten minst 300 mil och mer än 160 dagar för år räknat. För anställd, som kör färre dagar än 160 men minst 60 på ett år och använt bilen i tjänsten minst 300 mil, skulle förmånen av fri parkering kunna beräknas till ett värde som motsvarar det antal dagar som bilen inte använts i tjänsten.

Garageplats

Skattepliktig är även förmånen av fritt garage eller biluppställningsplats vid den anställdes bostad, såvida inte arbetsgivaren visar att arbetsgivaren har behov av garaget eller dylikt. Detta gäller även för den som har bilförmån. Har arbetsgivaren inte behov av garage eller uppställningsplats uppkommer en skatte-

pliktig förmån för den anställde om arbetsgivaren hyr garage- eller uppställningsplats direkt av ägaren av hyresfastigheten (beträffande hyresrätt) eller bostadsrättsföreningen (beträffande bostadsrätt) och garaget eller uppställningsplatsen inte ingår i hyran för den anställdes bostad.

Om arbetsgivare hyr garage- eller biluppställningsplats som ingår i eller tillhör den anställdes privatbostad gäller särskilda regler. Ersättningen är intäkt av kapital om arbetsgivaren har behov av det hyrda utrymmet och hyran är marknadsmässig. Till den del dessa förutsättningar inte är uppfyllda är ersättningen intäkt av tjänst (se vidare under avsnitt 22.2.46).

Parkeringsböter i tjänsten

Enligt 9 kap. 9 § IL får böter och offentligrättsliga sanktioner inte dras av. Med parkeringsböter avses i detta sammanhang dels avgifter enligt lagen (1976:206) om felparkeringsavgifter, dels avgifter enligt lagen (1984:318) om kontrollavgift vid olovlig parkering. Avdragsförbudet innebär att den anställde inte hade haft rätt till avdrag vid inkomsttaxeringen ifall han själv betalat avgiften. Parkeringsböter innebär en personlig sanktion mot föraren av fordonet. När det gäller förmånsbil, innebär den omständigheten att arbetsgivaren i egenskap av ägare till fordonet kan bli ytterst betalningsansvarig för avgiften, inte att denna utgör en kostnad för fordonet som ingår i bilförmånsvärdet. Om arbetsgivaren betalar parkeringsböter för en anställd betraktas detta som en ersättning för en personlig utgift för den anställde och behandlas som lön oavsett om parkeringsförseelsen uppkommit vid tjänsteresa eller privat. Undantag från beskattning vid parkeringsförseelse kan bli aktuellt för t.ex. vård- och räddningspersonal vid akut utryckning.

22.2.46 Hyresersättning från arbetsgivare

Det förekommer att arbetsgivaren betalar ut hyresersättning för kontor, garage eller annat utrymme som den anställde upplåter i den egna bostaden. Sådan ersättning är skattepliktig, antingen som intäkt av tjänst (eller näringsverksamhet) eller som intäkt av kapital.

Om den anställde hyr ut en privatbostad till arbetsgivaren, är den ersättning han får intäkt av kapital för honom om

- arbetsgivaren har behov av att hyra utrymmet, och
- ersättningen är marknadsmässig.

Se vidare avsnitt 30.2.6. där bl.a. arbetstagarens avdragsrätt behandlas, och avsnitt 9.11 om vad som menas med privatbostad. Det sagda gäller även vid uthyrning av utrymme i bostadslägenhet som arbetstagaren innehar med hyresrätt.

I samtliga fall är ersättning som överstiger marknadsmässig hyra lön, dvs. intäkt av tjänst (som ska ingå i underlaget för arbetsgivaravgifter). Detsamma gäller oavsett ersättningens storlek om arbetsgivaren inte kan anses ha något behov av att hyra utrymmet. Några avdragsgilla kostnader, hänförliga till sådan tjänsteintäkt, torde inte finnas.

Även i de fall ersättningen till den anställde ska beskattas som inkomst av kapital är arbetsgivaren skyldig att lämna uppgift om ersättningsbeloppet (hyran) i kontrolluppgiften (11 kap. 3 § LSK).

22.2.47 Ersättningar till idrottsutövare

För ersättningar och tävlingspriser m.m. till idrottsutövare, som ska redovisa sina intäkter av den idrottsliga verksamheten i inkomstslaget tjänst finns allmänna råd och meddelande (SKV A 2008:31 och SKV M 2010:17). Med idrottslig verksamhet avses normalt sådan verksamhet som anordnas av en organisation som är ansluten till Sveriges Riksidrottsförbund eller annan jämförlig organisation (prop. 1990/91:76).

Enligt en dom av Högsta förvaltningsdomstolen är Friluftsfrämjandet en sådan ideell förening som har till syfte att främja idrottslig verksamhet och omfattas därmed av bestämmelsen i 2 kap. 19 § socialavgiftslagen (2000:980) om att ersättning till idrottsutövare är avgiftsfri om ersättningen under året inte uppgår till ett halvt basbelopp (RÅ 1999 ref. 25). En ersättning till en idrottsutövare som omfattas av ”halva basbeloppsregeln” och därför är fri från arbetsgivaravgifter, är ändå skattepliktig för mottagaren.

Till idrottsutövare räknas i detta sammanhang aktiva deltagare i den idrottsliga verksamheten, men även tränare instruktörer, domare, linjemän, materialförvaltare, speaker och därmed jämställda slag av funktionärer. Med funktionärer ledare i föreningar som regelmässigt medverkar vid träningar, tävlingar, matcher och liknande och vilkas medverkan är en direkt förutsättning för den idrottsliga verksamheten i föreningen.

Enligt Skatteverkets uppfattning kan en idrottsutövare i individuella sporter med skatterättslig verkan bedriva sin idrottsliga verksamhet i aktiebolagsform, förutsatt att verksam-

heten som sådan uppfyller kraven för näringsverksamhet. Samtliga inkomster från den idrottsliga verksamheten där bolaget är avtalspart ska tas upp som inkomst i bolaget (Skatteverket 2005-03-18, dnr 130 156509-05/111).

Det saknar i princip betydelse vem som har gett ut ersättningen för den idrottsliga verksamheten. De flesta slag av ersättningar är skattepliktiga till fulla värdet. Hit hör vad som mottagits i kontanter eller som presentkort eller i form av nyttoföremål. Nyttoföremål värderas enligt marknadsvärdet. Tävlingsvinster som inte utgår i kontanter eller liknande är dock skattefria om värdet inte överstiger tre procent av prisbasbeloppet avrundat till närmaste hundratal kronor (f.n. 1 300 kr). Minnesföremål såsom medaljer, plaketter, pokaler etc. är alltid skattefria (8 kap. 4 § IL).

22.2.48 Skadestånd

Skadestånd för förlorad arbetsinkomst är enligt praxis alltid skattepliktiga även om de inte utgår som livränta eller på grund av tjänst och oavsett om ersättningen betalas ut från försäkring eller direkt från den ersättningsskyldige.

Ideella skadestånd

Allmänna skadestånd som inte är av ekonomisk natur, utan är gottgörelse för själsligt lidande, t.ex. ärekränkning, sveda och värk eller lyte och men, är det att anse som ideella skadestånd. Sådana engångsbelopp är inte skattepliktiga om de inte har ett sådant samband med en anställning att de ändå är skattepliktiga.

Skadestånd från arbetsgivaren

Högsta förvaltningsdomstolen har i ett antal domar fäst stort avseende vid om ersättningen utgivits av arbetsgivare eller f.d. arbetsgivare. Sådana skadestånd är så gott som alltid skattepliktiga som inkomst av tjänst.

Även ideella skadestånd från arbetsgivaren beskattas

Även allmänna skadestånd som inte är av ekonomisk natur, s.k. ideella skadestånd, är enligt praxis skattepliktiga om de ges ut av arbetsgivaren eller på annat sätt har ett samband med en anställning (se exempelvis RÅ1971 ref. 6, RÅ 1980 1:10 och RÅ 1981 Aa 97).

I ett mål i Högsta förvaltningsdomstolen hade en person fått skadestånd från sitt fackförbund på grund av en konflikt med arbetsgivaren. Skadeståndet bedömdes som en ersättning för skada av annan natur än ekonomisk, dvs. som ideellt skadestånd. Ersättningen hade dock sådant samband med anställningen att den var att betrakta som skattepliktig inkomst av tjänst (RÅ 1987 ref. 10).

Skadestånd som en arbetssökande tillerkänts lagen (1979:1118) om jämställdhet mellan kvinnor och män i arbetslivet på grund av att hon missgynnats vid tillsättningen av en tjänst, har däremot inte ansetts vara skattepliktig intäkt. Skadeståndet kunde inte hänföras till någon förvärvskälla hos mottagaren, som inte var och inte heller hade varit anställd hos utgivaren. Skadeståndet var inte heller i övrigt skattepliktigt då det var att betrakta som ett ideellt skadestånd (RÅ 1984 1:35).

Skadestånd som anställda ska betala

En arbetsgivare har enligt skadeståndsrätten ett långtgående ansvar för skador som orsakas av hans anställda i arbetet (arbetsgivarens principalansvar). Om arbetsgivaren betalar skadestånd för skador som vållats av en anställd utan att den anställde har gjorts personligen betalningsansvarig uppkommer inga beskattningskonsekvenser för den anställde. Detsamma gäller eventuella advokatkostnader som kan uppkomma med anledning av ett skadeståndskrav.

Om en arbetsgivare i en anställds ställe betalar ett skadestånd som den anställde har dömts att betala, och således har ett personligt betalningsansvar för, uppkommer däremot enligt Skatteverkets uppfattning en skattepliktig förmån (Skatteverket 2010-03-23, dnr 131 172011-10/111).

22.2.49 Vinstandelsstiftelse m.m.

Avsättningar till en vinstandelsstiftelse eller liknande stiftelse beskattas inte hos den anställde vid avsättningen och är heller inte pensionsgrundande. Arbetsgivaravgifter ska inte betalas vid avsättningen. I stället ska särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster, SLF, betalas på bidrag som arbetsgivaren avsätter till vinstandelsstiftelsen.

Utbetalning från vinstandelsstiftelse

Utbetalning från en vinstandelsstiftelse är skattepliktig inkomst av tjänst för mottagaren (RÅ 1988 not. 131 och RÅ 1994 ref. 38). Utbetalningen ska inte ingå i underlaget för arbetsgivaravgifter och är inte pensionsgrundande om de avsatta medlen

- varit avsedda att vara bundna i stiftelsen i minst tre kalenderår
- tillkommit en ”betydande del” (minst en tredjedel) av de anställda på likartade villkor, och
- inte lämnats till företagsledare, delägare eller närstående i fåmansföretag eller fåmansägt handelsbolag.

För vidare information om de särskilda bestämmelser som gäller för vinstandelsstiftelser, se Handledning för skattebetalning 2010 (SKV 404), avsnitt 8.2.8.7.

Finsk personalfond

En personalfond är en finsk form av vinstdelningssystem som regleras genom en särskild lag i Finland (personalfondslag 15.9.1989/814). Det är möjligt även för en anställd i utländskt dotterbolag att vara medlem i en sådan personalfond. Som förutsättning gäller dock att moderbolaget är finskt. En finsk personalfond är en sådan liknande stiftelse som behandlas enligt samma regler som en vinstandelsstiftelse.

En andel i en finsk personalfond består av en bunden och en disponibel del. Varje medlem har rätt att lyfta den disponibla delen i pengar eller, i förekommande fall, aktier i något av koncernens bolag. Sedan fem år har förflutit efter inträdet i fonden kan varje år högst 15 % av kapitalet i den bundna delen föras över till den disponibla delen, enligt de grunder som anges i fondens stadgar. HFD har i ett fall bedömt att beskattningstidpunkten inträtt för den disponibla delen som under viss tid och efter anmälan kunnat lyftas av den anställde (RÅ 2008 not. 31).

22.2.50 Ersättningar från SIPRI

Stockholms internationella fredsforskningsinstitut (SIPRI) är ett oberoende internationellt institut. Styrelsen för SIPRI kan skattefritt lämna vissa ersättningar till sådana forskare vid SIPRI, såväl obegränsat som begränsat skattskyldiga, som

- är utländska medborgare,
- är kontraktsanställda på bestämd tid, och
- vid tidpunkten för anställningen hos SIPRI inte är bosatta i Sverige.

De ersättningar som enligt dessa förutsättningar är skattefria enligt 11 kap. 21 § andra stycket IL är

- ökade levnadskostnader
- skolavgifter för barn, och
- bostadsförmån.

22.2.51 Utländska ersättningar i samband med nationalsocialistisk förföljelse m.m.

Ersättning vid nationalsocialistisk förföljelse

I förordningen (1965:29) om skattefrihet för ersättning till offer för nationalsocialistisk förföljelse anges vissa ersättningar som ska vara undantagna från skatteplikt. De ersättningar som anges är sådana som utgått på grund av särskild lagstiftning i främmande stat om ersättning till offer för nationalsocialistisk förföljelse eller ersättning av medel, vilka Förbundsrepubliken Tyskland har överlämnat till annan stat till förmån för dem som utsatts för sådan förföljelse. Förordningen omfattar således varje ersättning av detta slag som utgår på grund av särskild lagstiftning i främmande stat. Den är bland annat tillämplig på dem som får skadestånd enligt 1953 års tyska lag ”Bundesentschädigungsgesetz zur Entschädigung für Opfer der nationalsozialistischen Verfolgung” (Entschädigung). Även ersättning som utgått eller kan komma att utgå till i Sverige bosatt person av medel som Förbundsrepubliken Tyskland ställt till annan stats förfogande är skattefri enligt förordningen (jfr prop. 1965:8 s. 5). Ersättning enligt Gesetz (18/3 1952) zur Regelung der Wiedergutmachung nationalsozialistischen Unrechts für die in Ausland lebenden Angehörigen des öffentlichen Dienstes (Wiedergutmachung) anses dock inte vara ersättning till offer för nationalsocialistisk förföljelse varför skatteplikt föreligger (RÅ 1967 ref. 21).

Det är den skattskyldige som ska visa att det är ett sådant skadestånd eller gottgörelse som han har fått. Enligt artikel 18 punkt 3 i det svensk-tyska skatteavtalet (1992:1193) ska gottgörelsen undantas vid beskattning i Sverige och någon progressionsuppräkning ska, enligt 5 § införandelagen, inte heller ske.

Skattefria ersättningar från Österrike

Enligt lagen (1988:1461) om skattefrihet för vissa ersättningar från Österrike undantas ersättningar till före detta motståndskämpar och offer för politisk förföljelse enligt den lag som den 23 mars 1988 antogs i Österrike till 50-årsminnet av landets ockupation från skatteplikt (Ehrengaben- und Hilfsfondsgesetz).

Skattefria ersättningar från DDR

Enligt lagen (1988:177) om skattefrihet för viss ersättning från Tyska Demokratiska Republiken (DDR) undantas ersättning som betalas på grund av ett avtal som den 24 oktober 1986 ingicks mellan Sverige och DDR om reglering av förmögenhetsrättsliga frågor från beskattning. Avtalet avser ersättning för sådan egendom som vid andra världskriget fanns inom det område som bildade DDR och som blev föremål för statlig förvaltning och andra tvångsåtgärder i DDR.

22.2.52 Övrigt

Traktamenten

Resekostnads-, traktaments- och representationsersättningar är skattepliktiga intäkter och ska av arbetsgivaren anges på kontrolluppgiften, även om under vissa förutsättningar avdrag kan medges för motsvarande kostnader.

Endagsförrättning

Avdrag medges inte för ökade levnadskostnader vid tjänsteresa som inte varit förenad med övernattning (endagsförrättning). Om en anställd får ersättning för sådan förrättning ska ersättningen behandlas som lön.

Kontrolluppgifts-skyldighet

Undantag från arbetsgivarens uppgiftsskyldighet gäller för vissa kostnadsersättningar under förutsättning att det har angetts (med kryss) i kontrolluppgiften att ersättning har getts ut (6 kap. 9 § LSK). Efter föreläggande av Skatteverket föreligger alltid uppgiftsskyldighet. Följande kostnadsersättningar redovisas med ett kryss, dvs. belopp behöver inte anges.

1. Kostnadsersättning för resa i tjänsten med allmänna kommunikationsmedel, hyrbil eller taxi som motsvarar gjorda utlägg.
2. Kostnadsersättning för logi vid resa i tjänsten som motsvarar gjorda utlägg.
3. Traktamentsersättning och ersättning för resa med egen bil eller förmånsbil i tjänsten som motsvarar avdragsgilla schablonbelopp. Överstiger ersättningen schablonbeloppet ska det överskjutande beloppet redovisas som lön.

Avdrag i deklarationen

Ersättningar, som enligt punkterna 1–3 ovan inte behöver uppges med belopp på kontrolluppgift, behöver inte heller tas upp i deklarationen som intäkt (s.k. tyst kvittning). Något avdrag medges i så fall inte.

Vill den skattskyldige yrka högre avdrag för ökade levnadskostnader vid inrikes tjänsteresa än med avdragsgilla schablonbelopp, måste han visa att den sammanlagda utgiftsökningen vid tjänsteresor i anställningen under hela beskattningsåret varit större än summan av schablonavdragen. I sådana fall måste de erhållna ersättningarna redovisas i inkomstdeklarationen.

Om den skattskyldige fått traktamente med ett belopp som är lägre än det avdragsgilla schablonbeloppet kan han yrka avdrag i inkomstdeklarationen med schablonbeloppet. Han måste i så fall samtidigt ta upp det belopp som han fått som traktamentsersättning som inkomst i deklarationen.

Vid tjänsteresa utomlands får den faktiska utgiftsökningen beräknas för varje tjänsteresa för sig.

Om ersättning för kostnader i arbetet betalas ut med större belopp än vad som är avdragsgillt, är det överskjutande beloppet lön som ska ingå i underlaget för beräkning av skatteavdrag och arbetsgivaravgifter. Utgifter för t.ex. hemresor räknas inte som kostnader i arbetet. Eventuell ersättning för sådana utgifter ska alltså anges med hela beloppet i inkomstdeklarationen och redovisas som lön på kontrolluppgiften, trots att den anställde kan ha rätt till avdrag för utgifterna.

Skatteavdrag, arbetsgivaravgifter m.m.

För traktamenten, bilkostnadsersättning och andra ersättningar för utgifter i arbetet gäller särskilda bestämmelser om skatteavdrag och betalning av arbetsgivaravgifter.

För utgivna traktamenten gäller följande.

Traktamenten

Traktamente på den vanliga verksamhetsorten och annat traktamente som utgår vid tjänsteresa utan att övernattning har skett jämställs med kontant lön. Skatteavdrag ska göras och arbetsgivaravgifter betalas på det utbetalda beloppet.

Inrikes tjänsteresa

Traktamente som utgår vid inrikes tjänsteresa som är förenad med övernattning och där förrättningen inte överstigit tre månader

- om dagtraktamentet överstiger 210 kr för hel dag ska skatteavdrag göras och arbetsgivaravgifter betalas på det överskjutande beloppet som jämställs med lön. Skatteavdrag ska göras och arbetsgivaravgifter betalas på utgivet nattraktamente till den del det överstigit 105 kr om mottagaren inte visat att utgiften för logi varit högre.

Traktamente som utgår vid inrikes tjänsteresa som överstigit tre månader men inte 2 år

- förutom att det är fråga om en tjänsteresa, måste förutsättningarna för tillfälligt arbete vara uppfyllda. Om så är fallet, ska skatteavdrag göras och arbetsgivaravgifter betalas endast på den del av traktamentet som överstiger 147 kr (70 % av helt maximibelopp) per hel dag. Beträffande nattraktamente gäller samma regler som för tjänsteresa som inte överstiger tre månader.

Traktamente som utgår vid inrikes tjänsteresa som överstigit 2 år

– skatteavdrag ska göras och arbetsgivaravgifter betalas endast på den del som överstiger 105 kr (50 % av helt maximibelopp) per hel dag. Beträffande nattraktamente gäller samma regler som för tjänsteresa som inte överstiger tre månader.

Utrikes tjänsteresa

Traktamente vid tjänsteresa som varit förenad med övernattning utomlands och där förrättningen inte överstiger tre månader

– om dagtraktamentet överstiger de normalbelopp för ökade levnadskostnader, som Skatteverket för varje kalenderår beräknar för olika länder, ska skatteavdrag göras och arbetsgivaravgifter betalas på det överskjutande beloppet.

Traktamente vid förrättning som varit förenad med övernattning utomlands och där förrättningen överstiger tre månader

– i likhet med vad som gäller vid inrikes tjänsteresa, måste förutsättningarna för tillfälligt arbete vara uppfyllda för att inte traktamentet i sin helhet ska ses som lön. Om förutsättningarna är uppfyllda, ska skatteavdrag göras och arbetsgivaravgifter betalas endast på den del av dagtraktamentet som överstiger 70 % av normalbeloppet.

För tid efter två år ska skatteavdrag göras och arbetsgivaravgifter betalas på den del som överstiger 50 % av normalbeloppet.

Skatteavdrag ska göras och arbetsgivaravgifter betalas på utgivet nattraktamente till den del det överstigit ett halvt normalbelopp om mottagaren inte kan visa att utgiften för logi varit högre.

Om den skatteskyldige har fått kostförmåner ska traktamentsavdraget minskas med värdet av dessa. Se avsnitt 24.3.4.

Bilkostnadsersättning

Om arbetsgivaren betalar ut milersättning till anställd som använder egen bil i tjänsten, ska skatteavdrag göras och arbetsgivaravgifter betalas på den del av ersättningen som överstiger 18,50 kr per mil.

Om den anställde använder förmånsbil i tjänsten, kan arbetsgivaren utan att skyldighet uppkommer att göra skatteavdrag och betala arbetsgivaravgifter, betala ersättning om högst 6,50 kr per mil för kostnad för dieselolja och högst 9,50 kr per mil för annat drivmedel. Förutsättningen är att den anställde betalat samtliga drivmedelskostnader för tjänsteresan.

Annan kostnadsersättning

Beträffande annan skattepliktig ersättning som motsvarar utgifter i arbetet ska skatteavdrag bara göras om det är uppenbart att ersättningen avser kostnader som mottagaren inte får dra av vid inkomsttaxeringen eller överstiger avdragsgillt belopp. I så fall ska skatteavdrag göras på hela ersättningen respektive den del av ersättningen som överstiger det avdragsgilla beloppet.

22.3 Pension

22.3.1 Allmänt om pensioner

Vad som avses med pension i inkomstslaget tjänst framgår av 10 kap. 5 § IL. Ersättning som faller in i denna definition beskattas i inkomstslaget tjänst som pension.

Pensioner kan allmänt härledas från tre olika källor och betalas ut på grund av socialförsäkring, anställning eller privat pensionssparande. Tjänstepension (avtalspension) tjänas in i anställningen och är en löneförmån som regleras i kollektivavtal eller individuella pensionsavtal. Privat pension är den enskildes eget sparande. Sådant sparande kan i Sverige ske med avdragsrätt genom pensionsförsäkring eller genom individuellt pensionssparande (IPS) i bank på ett särskilt pensionssparkonto utan försäkringsinslag. Ersättning som betalas ut på grund av pensionsförsäkring och från pensionssparkonto beskattas i inkomstslaget tjänst.

Vad som avses med pensionsförsäkring och pensionssparkonto framgår av avsnitt 14.

22.3.2 Pension enligt svensk socialförsäkringslag

Ersättningar som betalas ut som allmän ålderspension, efterlevandepension och premiepension till efterlevande enligt SFB ses som pension (10 kap. 5 § första stycket 1 IL).

Vid tillämpning av 10 kap. 5 § första stycket IL ska med pension även efter ikraftträdandet avses särskild efterlevandepension enligt 7 kap. 48–54 §§ lagen (2010:111) om införande av socialförsäkringsbalken och hustrutillägg enligt övergångsbestämmelserna till lagen (1998:708) om upphävande av lagen (1994:309) om hustrutillägg i vissa fall då make uppbär folkpension (p. 3 övergångsbestämmelserna till SFS 2010:1277).

Som pension avses endast socialförsäkringsersättningar enligt ovan nämnda lagar varför motsvarande utländska ersättningar inte är pension enligt IL, se avsnitt 22.3.5.1 nedan.

22.3.3 Pension på grund av tidigare tjänst

Ersättning som betalas ut på grund av tidigare tjänst på annat sätt än genom försäkring ses som pension (10 kap. 5 § första stycket 3 IL).

Tjänstepension grundas på en utfästelse om pension till den anställde. Arbetsgivarens pensionsutfästelse (ibland även kallat pensionslöfte eller pensionsåtagande) är en del av den ersättning som avtalas för ett förvärvsarbete (uppskjuten lön). När arbetsgivaren utfäster pensioner till anställda och inte tryggar dessa pensioner genom tecknande av tjänstepensionsförsäkringar, talar man normalt om ”pensionering i företagets egen regi”. Pensionen betalas då ut på grund av tidigare tjänst på annat sätt än genom försäkring. I vissa sammanhang benämns sådan pension som direktpension.

Enligt Skatteverkets uppfattning är en bostadsförmån till en pensionerad f.d. anställd att se som pension enligt 10 kap. 5 § IL (Skatteverket 2006-01-31, dnr 131 29691-06/111).

Tryggande av tjänstepension

En arbetsgivare kan enligt 28 kap. 3 § IL trygga en anställds pension med avdragsrätt genom betalning av premie för pensionsförsäkring, särskild redovisning av pensionsavsättning i balansräkning i kombination med kreditförsäkring, överföring till pensionsstiftelse och överföring till ett utländskt tjänstepensionsinstitut, se avsnitt 63. Arbetsgivarens utgifter enligt 28 kap. 3 § IL för att trygga pension ska inte tas upp till beskattning hos arbetstagaren (11 kap. 6 § IL). Det finns även andra metoder för att säkerställa pensionsutfästelser utan att den anställde ska beskattas vid säkerställandet, t.ex. genom att arbetsgivaren tecknar en kapitalförsäkring som pantförskrivs den anställde som säkerhet för pensionsutfästelsen (RÅ 2000 ref. 4, RÅ 2001 not. 166 och RÅ 2003 not. 89). Däremot uppkommer en skattepliktig förmån för den anställde om pensionsutfästelsen i stället säkerställs genom att arbetsgivaren tecknar en kapitalförsäkring i vilken arbetstagaren sätts in som oåterkallelig förmånstagare (RÅ 2000 ref. 28).

Ledamöter i Europaparlamentet

Med pension avses också ersättningar som betalas ut som ålders-, invaliditets- och efterlevandepension enligt Europaparlamentets beslut nr 2005/684/EG, Euratom av den 28 september 2005 om antagande av Europaparlamentets ledamotsstadga (10 kap. 5 § första stycket 2 IL).

Frågan om beskattning av utbetalningar från Europaparlamentets frivilliga pensionsfond har inte lagreglerats, utan har

ansetts kunna avgöras inom ramen för rättstillämpningen (prop. 2008/09:136 s. 22). Eftersom inbetalningar till fonden som sker efter den 13 juli 2009 är skattefria enligt 11 kap. 28 § IL anser Skatteverket att utbetalningar från fonden som sker efter den dagen är skattepliktiga (remissyttrande 2009-01-12, dnr 131 771168-08/112). Skatteutskottet har instämt i denna bedömning (2008/09:SkU36 s. 13).

22.3.3.1 Gränsdragningsproblematik

En svårighet med ersättning som betalas ut av arbetsgivare eller tidigare arbetsgivare kan vara att avgöra om fråga är om pension eller lön. Någon uttömmande definition av begreppet pension finns inte i skatterätten. I normalt språkbruk menas med pension en uppskjuten ersättning för arbete som utförts under den yrkesaktiva tiden.

En bedömning måste göras i varje enskilt fall om ersättningen är lön eller pension. Till grund för pension ligger normalt en pensionsutfästelse där arbetsgivaren utlovat att från en viss framtida tidpunkt börja utbetala pension till den anställde. Utgångspunkten för bedömningen av om pension föreligger eller inte, bör vara arbetstagarens ålder, arbetets art, arbetsinsats, pensionsskydd, pensionsmedförande lön, nuvarande och retroaktiv tjänstetid samt för huvuddelägare och liknande personer uttagen lön respektive konsolidering av företaget. Det finns inga bestämmelser om lägsta åldersgräns respektive krav på viss tidsperiod under vilken pensionsutbetalningarna ska utgå utom för kostnad för tryggande av pension enligt pensionsutfästelse för vilken arbetsgivaren kan medges avdrag för. I sådant fall ska villkoren för pensionsförsäkring vara uppfyllda (28 kap. 2 § IL). Pensionen kan ges både före och efter 65 års ålder. Även belopp utbetalade till personer under 55 år kan i vissa fall betraktas som pension (se bl.a. RÅ 1990 ref. 95 och RÅ 2001 not. 166). För vissa kategorier, t.ex. balettdansörer och idrottare, kan det finnas avtal om lägre pensionsålder. När det gäller pensionstidens längd finns uttalanden i SOU 1985:63 s. 132 som kan ge viss vägledning. Där sägs bl.a. att i begreppet pension får anses ligga att ett belopp ska utgå periodiskt under viss tid efter avslutad anställning.

Vid införandet av IL har Lagrådet påpekat att ordalydelsen i den skatterättsliga definitionen av pension, numera 10 kap. 5 § IL, även omfattar löneförmåner och avgångsvederlag som betalas ut sedan en anställning upphört. Regeringen har dock

inte ansett att någon ändring varit påkallad (prop. 1999/2000:2, del 2 s. 118).

> ”Även om pension enligt dagens ordalydelse synes omfatta alla förmåner som utgår när en anställning har upphört är detta givetvis inte avsikten med bestämmelsen. Visserligen kan en sådan vag definition ifrågasättas. Gränsdragningen mellan pension och lön har dock i allt väsentligt lösts i praxis. Regeringen föreslår därför att bestämmelsen (--) får behålla dagens lydelse även i 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 anställde var nu överens om att omvandla det livsvariga pensionsavtalet till ett tidsbegränsat avtal. Resterande pensionsskuld skulle 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.

Betalning av direktpension till begränsat skattskyldig idrottsutövare ska enligt Skatteverket beskattas enligt SINK, om skatteavtalet med hemvistlandet inte innebär något annat. Vid tillämpning av skatteavtal är utbetalningen sådan pension och annan liknande ersättning på grund av tidigare anställning som omfattas av artikel 18 i OECD:s modellavtal, oavsett om betalning sker löpande eller som engångsbelopp (Skatteverket 2008-05-29, dnr 131 335261-08/111).

Delpension

En fråga som ofta uppkommer är om en anställd kan uppbära pension och lön samtidigt och arbeta kvar i företaget eller i något annat företag i koncernen. Arbetar den anställde kvar i företaget med oförändrade arbetsuppgifter, även om lönen minskas, torde belopp som betalas ut behandlas som lön och inte pension. I andra fall bör vid bedömningen hänsyn tas till

förändringen av arbetsuppgifter och ställning i företaget, den anställdes ålder samt förändringar av arbetstid och lönevillkor.

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 anställde 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 anställde uppbär under ledigheten mer som en form av lön under ledigheten än som en pensionsförmån.”

Avgångsvederlag

Även gränsdragningsproblem mellan pension och avgångsvederlag kan bli aktuella. Avgångsvederlag betalas ofta ut som ett engångsbelopp. Avgångsvederlag utgör i regel inte tjänstepension eftersom pensionssyfte saknas. 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).

Pension vid företagsöverlåtelser

Det framgår av RÅ 1987 ref. 131 att det är möjligt för en säljare att vid företagsöverlåtelse avstå från tidigare erhållna pensionsutfästelser och härigenom öka försäljningslikviden för aktierna i bolaget.

22.3.4 Pension på grund av pensionsförsäkring, pensionssparkonto och till förmånstagare enligt avtal om tjänstepension

Ersättningar som betalas ut på grund av pensionsförsäkring eller återköp av sådan försäkring är pension (10 kap. 5 § första stycket 4 IL). Detsamma gäller ersättning som betalas ut till förmånstagare enligt ett sådant avtal om tjänstepension som

avses i 28 kap. 2 § andra stycket IL (10 kap. 5 § första stycket 5 IL). Med pension avses också ersättningar som betalas ut från pensionssparkonto (10 kap. 5 § andra stycket IL).

Vad som avses med pensionsförsäkring och pensionssparkonto framgår av avsnitt 14.

Belopp som faller ut på pensionsförsäkringar och pensionssparkonto är alltid skattepliktiga i sin helhet. Detta gäller även om den skattskyldige eller, beträffande tjänstepensionsförsäkringar, arbetsgivaren, inte har fått avdrag för hela den pensionsförsäkringspremie som har betalats. Undantag finns när det gäller utländska pensionsförsäkringar i vissa fall (11 kap. 43 § IL), se avsnitt 22.3.5.3.

22.3.5 Allmänt om utländska pensioner

När utbetalningar från utlandet benämns pension kan det ibland vara svårt att avgöra ersättningens karaktär och på vilken grund den kan vara skattepliktig i Sverige.

Enligt 2 kap. 2 § IL omfattar de termer och uttryck som används i lagen också motsvarande utländska företeelser, om det inte anges eller framgår av sammanhanget att bara svenska företeelser avses. När en bestämmelse hänvisar till en viss svensk lag anses det framgå av sammanhanget att endast svenska företeelser avses (prop. 1999/2000:2, s. 20 f.). Definitionen av pension finns i 10 kap. 5 § IL och denna paragraf innehåller vissa hänvisningar till svensk lagstiftning vilket gör att beskattning i Sverige av motsvarande utländska ersättningar aktualiseras endast om inkomsten kan avgränsas till inkomstslaget tjänst på annan grund, se vidare avsnitt 22.3.5.1.

En annan svårighet kan vara att avgöra om pensionen ska ses som utbetalning på grund av tidigare tjänst eller på grund av försäkring, se vidare avsnitt 22.3.5.2. Om utbetalningen ska ses som en försäkringsersättning måste klarläggas om försäkringen är en pensionsförsäkring eller inte, se vidare avsnitt 14.2.14. I vissa fall kan det även vara fråga om en gränsdragning mot en utbetalning från annan typ av sparande, se vidare avsnitt 22.3.5.3.

Det måste även göras en bedömning om ett skatteavtal kan vara tillämpligt på ersättningen, vilket kan begränsa svensk beskattningsrätt, se vidare avsnitt 4.5.3.18 och 4.6.4. Det finns dock skatteavtal där den svenska beskattningsrätten av en pensionsersättning helt undantas. I dessa fall är det inte aktuellt

att bedöma om den utländska ersättningen är skattepliktig enligt den svenska interna rätten.

22.3.5.1 Pension enligt utländska socialförsäkringslagar

Vilka socialförsäkringsersättningar som utgör pension regleras i 10 kap. 5 § första stycket 1 IL, se avsnitt 22.3.2. Där anges endast ersättningar som betalas ut enligt SFB. Denna bestämmelse är därför inte tillämplig på motsvarande utländska ersättningar varför dessa ersättningar inte heller ska anses utgöra pension vid tillämpning av 11 kap. 1 § IL. Beskattning kan endast ske om ersättningen anses skattepliktig på annan grund.

Kännetecknande för en socialförsäkringspension är att den utgår enligt författning som reglerar tillhörigheten, ersättningsvillkoren, administrationen och finansieringen. Tillhörigheten är för det mesta obligatorisk utifrån att man är socialförsäkrad i det aktuella landet och finansieringen av en socialförsäkringspension sker med skatter och/eller socialavgifter.

Socialförsäkringspension kan betalas ut på olika grunder, antingen för att personen tidigare arbetat i landet i fråga eller på grund av tidigare bosättning där. I de fall pensionen betalas ut på grund av tidigare bosättning får det anses att ersättningen - i den mån den utgår periodiskt - ryms i 10 kap. 2 § 2 IL, dvs. utgör livränta eller liknande periodiska inkomster. Skatteverket har bedömt att finsk folkpension är skattepliktig i Sverige på den grunden för en obegränsat skattskyldig person (Skatteverket 2011-02-17, dnr 131 13445-11/111).

Skatteverket har bedömt att en *inkomstgrundad* socialförsäkringspension är skattepliktig Det gäller den finska arbetspensionen. Den får anses omfattas av begreppet livränta och periodisk inkomst i 10 kap. 2 § 2 IL, även om den inte alltid betalas ut från den finska motsvarigheten till försäkringskassan utan kan betalas från olika försäkringsbolag eller pensionsstiftelser (Skatteverket 2011-10-03, dnr 131 642411-11/111).

Även utländsk inkomstgrundad efterlevandepension som utbetalas periodiskt får anses utgöra inkomst av tjänst även om den inte grundar sig på arbete som mottagaren själv har utfört. Ersättningen får anses omfattas av begreppet livränta och periodisk inkomst (10 kap. 2 § 2 IL och 11 kap. 1 § IL).

22.3.5.2 Pension på grund av tidigare tjänst i utlandet

Pension som betalas ut på grund av tidigare tjänst är skattepliktig om den betalas ut på annat sätt än genom försäkring

(10 kap. 5 § 3 IL). Pensionsutbetalningar direkt från tidigare arbetsgivare är därför skattepliktiga. Även pension som betalas ut från en pensionsfond m.fl. kan likställas med direkt pension från arbetsgivaren. SRN hade i ett förhandsbesked att ta ställning till om en pension som utbetalats från en hos Europeiska organisationen för kärnforskning (CERN) knuten pensionsfond hade utgått på grund av tidigare tjänsteförhållande. Fonden hade i bl.a. administrativt hänseende en betydande autonomi och var inte en självständig juridisk person utan en del av CERN. SRN ansåg att eftersom fråga inte kunde anses var om försäkring förelåg skatteplikt för utfallande belopp. Högsta förvaltningsdomstolen fastställde förhandsbeskedet (RÅ 1996 ref. 78).

Däremot kan utbetalningar från en pensionsfond m.fl. som likställs med en försäkringsersättning inte ses som en direkt pension (RÅ 84 1:25, se vidare avsnitt 14.2.14).

Även pension som utbetalas från en pensionsfond m.fl. som är en självständig juridisk person torde anses utgå på grund av tidigare tjänsteförhållande på annat sätt än genom försäkring i den mån pensionsfondens förvaltning, till skillnad från omständigheterna i RÅ 84 1:25, inte kan likställas med försäkringsverksamhet, se vidare avsnitt 14.4.

Om arbetsgivaren i utlandet gjort avsättning till en pensionsordning som kan likställas med kapitalförsäkring kan avsättningen varit disponibel eller på annat sätt kommit den anställde till del redan vid avsättningstillfället. Detsamma gäller om avsättning skett till ett bankkonto eller dylikt som ägs eller kan disponeras av den anställde. I de fallen är avsättningen skattepliktig vid avsättningstidpunkten för en obegränsat skattskyldig person (RÅ 2000 ref. 28). Ett tillämpligt skatteavtal kan dock inskränka svensk beskattningsrätt i en sådan situation. Utbetalning från kapitalförsäkringen respektive uttag från bankkontot m.fl. kan inte beskattas.

22.3.5.3 Pension på grund av utländsk pensionsförsäkring

Utbetalningar på grund av utländsk pensionsförsäkring eller utbetalningar till förmånstagare enligt ett sådant avtal om tjänstepension som enligt 58 kap. 1 a § IL likställs med pensionsförsäkring utgör pension (10 kap. 5 § första stycket 4 respektive 5 IL och 11 kap. 1 § IL) se vidare avsnitt 14.2.14 och avsnitt 14.2.3.

En livförsäkring som inte utgör en pensionsförsäkring är en kapitalförsäkring. Utbetalning från en kapitalförsäkring är

skattefri (8 kap. 14 § IL). Om det är den tidigare arbetsgivaren som betalat in medel till en kapitalförsäkring där den anställde är oåterkallelig förmånstagare, kan inbetalningarna beskattas vid inbetalningstidpunkten om inte ett skatteavtal förhindrar att inkomsten beskattas i Sverige, se vidare avsnitt 22.3.5.2.

Särskilt undantag från skatteplikten

Pension som anses som pensionsförsäkring ska inte tas upp till den del den skattskyldige

1. inte fått göra avdrag för premier som han betalat för försäkringen, eller
2. förmånsbeskattats för försäkringen utan att ha fått göra ett motsvarande avdrag (11 kap. 43 § första stycket IL).

Ovanstående gäller inte till den del avdrag inte fått göras på grund av bestämmelserna i 59 kap. 3–11 och 17 §§ IL, som sätter maxgränser för hur höga premier som är avdragsgilla (11 kap. 43 § 2 st. IL).

Vid tillämpning av ovanstående beaktas avdrag och beskattning både i Sverige och utomlands. Med avdrag likställs skattereduktion eller liknande skattelättnad utomlands (11 kap. 43 § 3 st. IL).

Sparande i dansk ratepension och kapitalpension

Skatteverket har tagit ställning till att dansk ratepension och kapitalpension i form av banksparande, ”opsparing i pensionsöjemed” inte är skattepliktiga inkomster vid utbetalningstillfället utan får ses som utbetalningar från banksparande. Sparandet har likheter med det individuella pensionssparandet i Sverige enligt lagen (1993:931) om det individuellt pensionssparande, IPSL. Ett IPS-konto ska dock föras av ett svenskt pensionssparinstitut eller av ett utländsk instituts filial i Sverige (58 kap. 22 § IL), vilket inte är fallet när det gäller dansk ratepension och kapitalpension. Utbetalningarna får därför likställas med utbetalningar från vanligt banksparande (Skatteverket 2011-07-07, dnr 131 488463-11/111 och 2010-10-27, dnr 131 479512-10/111).

23 Värdering av förmåner

23.1 Inledning

Förmåner som erhålls på grund av tjänst och som inte kan hänföras till någon av de i IL särskilt uppräknade skattefria förmånerna är i princip skattepliktiga. I 61 kap. IL finns bestämmelser om värdering av inkomster i annat än pengar, dvs. förmåner. Huvudregeln är att förmåner värderas till marknadsvärdet. För vissa förmånsslag, t.ex. bil-, kost- bostads- och ränteförmån, finns särskilda regler om schablonvärdering.

Skatteverket utfärdar årligen allmänna råd för värdering av vissa förmåner och för inkomstår 2011 gäller främst SKV A 2010:18. I Skatteverkets meddelande SKV M 2010:14 ges ytterligare information om tillämpningen av reglerna.

23.2 Värdering till marknadsvärdet

Värderings-principer

Skattepliktiga förmåner värderas med några särskilt reglerade undantag till marknadsvärdet, dvs. det pris som den skattskyldige skulle ha fått betala på orten om han själv skaffat sig motsvarande varor, tjänster eller förmåner mot kontant betalning (61 kap. 2 § IL).

Principen att förmåner ska värderas till marknadsvärdet har sin grund i synsättet att olika typer av arbetsersättning ska bli föremål för en enhetlig och neutral beskattning. I samband med skattereformen lyftes särskilt fram att marknadsvärdet ska gälla utan tillämpning av någon typ av försiktighetsprincip. Man bör alltså eftersträva att förmånen får ett värde som motsvarar det verkliga värdet (prop. 1989/90:110 s. 319–321, 655).

Värdering till marknadsvärdet utan tillämpning av någon typ av försiktighetsprincip innebär att hänsyn inte ska tas till mottagarens personliga förhållanden. Den omständigheten att förmånen inte kan bytas ut mot pengar eller ett påstående från mottagaren att denne inte skulle ha skaffat sig förmånen om den inte tillhandahållits av arbetsgivaren utgör normalt inte tillräckliga skäl för lägre värdering än marknadsvärdering. Inte heller ska låg inkomst beaktas vid tillämpning av reglerna.

Arbetsgivarens kostnad …

Marknadsvärdet får anses motsvara det regelmässigt förekommande priset för varan eller tjänsten. Många gånger motsvaras marknadsvärdet av arbetsgivarens kostnad för förmånen (inklusive moms). Utgångspunkten är då att en anställd som själv skulle ha anskaffat motsvarande vara eller tjänst hade haft motsvarande kostnad.

… kan frångås

Om en utgivares kostnad (inklusive moms) t.ex. för en skattepliktig rekreationsresa kan anses motsvara marknadspriset, bör denna således läggas till grund för beskattningen. Den omständigheten att mottagaren av olika skäl inte tidigare gjort sådana resor, medför normalt inte någon annan bedömning. I vissa fall är det dock inte rimligt att lägga beställarens totalkostnad till grund för värderingen, t.ex. om det gäller ett unikt researrangemang som i övrigt inte erbjuds på marknaden. Värderingen bör enligt ett avgörande i Högsta förvaltningsdomstolen då i stället grundas på ett tänkt marknadsvärde. Värderingen av förmånen grundades slutligen på vad andra personer hade betalat för motsvarande resa (RÅ 1996 ref. 75).

Skatteplikt och värdering

Det är primärt utgivaren av en förmån, dvs. normalt arbetsgivaren, som ska bedöma om förmånen är skattepliktig och i så fall värdera den. Bedöms förmånen som skattepliktig ska den redovisas från första kronan. För arbetsgivare som ska betala arbetsgivaravgifter och göra skatteavdrag måste frågorna om skatteplikt och värdering avgöras redan när förmånen lämnas.

23.3 Kostförmån

Fri kost är i princip en skattepliktig förmån oavsett om den tillhandahålls fortlöpande eller endast vid särskilda tillfällen, t.ex. under tjänsteresa, kurs, konferens eller studieresa, i Sverige eller utomlands.

I likhet med andra förmåner är kostförmån skattepliktig oavsett om det är arbetsgivaren eller någon annan som tillhandahåller förmånen. En förutsättning är att förmånen kan ses som ett utflöde ur tjänsten. En ytterligare förutsättning för beskattning är att mottagaren utnyttjat kostförmånen. Om den anställde haft möjlighet till fri kost men inte utnyttjat den, måste han göra sannolikt att så inte har skett.

Kostförmån är i vissa fall undantagen från beskattning. Se avsnitt 22.2.3 och 22.2.4 samt nedan under rubrik Undantag från skatteplikt.

Skatteverket fastställer årligen en föreskrift om värdering av kostförmån. För inkomstår 2011 tillämpas SKVFS 2010:12.

Schablon-värdering

Fri kost värderas schablonmässigt. Förmånsvärdet för en hel dag (minst tre måltider) beräknas till ett belopp – avrundat till närmaste femtal kronor – som motsvarar 250 % av genomsnittspriset i Sverige för en normal lunch. Förmånsvärdet för lunch eller middag är 40 % av värdet för kostförmån för en hel dag. Förmånsvärdet för frukost är 20 % av värdet för kostförmån för en hel dag (61 kap. 3 § IL).

Skatteverket har för beskattningsåret 2011 fastställt följande skattepliktiga schablonvärden för fri kost

- helt fri kost (minst tre måltider) 190 kr,
- fri lunch eller middag 76 kr, och
- fri frukost 38 kr.

Subventionerad måltid

Om en anställds kostnader för en måltid är lägre än det belopp som motsvarar schablonvärdet (76 kr) på grund av att arbetsgivaren bidragit till kostnaderna för denna ska förmånen behandlas som en kostförmån och den anställde ska beskattas för skillnaden mellan det pris som han betalat för måltiden och schablonvärdet (61 kap. 3 § andra stycket IL).

Så snart arbetsgivaren subventionerar den anställdes måltid är schablonvärdet utgångspunkt för värderingen av den skattepliktiga förmånen. Detta gäller oavsett om restauratören erbjuder utomstående samma måltid för ett lägre pris eller det fall att arbetsgivaren tillhandahåller den anställde kostförmån på ett närbeläget näringsställe, som erbjuder allmänheten en måltid av normal beskaffenhet till ett lägre pris än schablonvärdet.

Exempel

En arbetsgivare erbjuder sina anställda subventionerad lunch på en närbelägen restaurang. Lunch av dagensrätt-karaktär erbjuds allmänheten för 58 kr. Arbetsgivaren subventionerar sina anställda med 10 kr per måltid och dessa betalar alltså 48 kr för lunchen. Det skattepliktiga förmånsvärdet beräknas till skillnaden mellan 48 kr och 76 kr (schablonvärdet), dvs. 28 kr.

Lunchautomat ingen subvention

Den omständigheten att arbetsgivaren anskaffar en matautomat till lunchrummet och köper in mat till den som de anställda får bereda själva, innebär inte att arbetsgivaren har tillhandahållit

en subventionerad måltid. Om den anställde betalar samma pris för maten som arbetsgivaren och övriga kunder hos matleverantören betalar till denne, bör arbetsgivaren inte anses ha bidragit till den anställdes måltidskostnad. Tillhandahållandet av automaten får anses vara en skattefri personalvårdsförmån i likhet med att tillhandahålla frysskåp och ugn etc. i personalmatsalen (RÅ 1992 ref. 3).

Om arbetsgivaren tillhandahåller tillbehör till måltiden, t.ex. sallad, smör och bröd eller måltidsdryck, bör den anställde betala marknadsvärdet för produkterna för att någon skattepliktig förmån inte ska uppkomma.

Subventionens storlek saknar betydelse

Om en lunchmåltid tillhandahålls i lokaler som disponeras av arbetsgivaren, antingen av arbetsgivarens egen personal eller av utomstående restauratör, och arbetsgivaren subventionerar den anställdes måltid, har arbetsgivarens kostnader (subventionens storlek) ingen betydelse för värderingen av den anställdes kostförmån. Schablonvärdet ska tillämpas när det är fråga om en måltid (lagad rätt). Schablonvärdet används också normalt för måltider under tjänsteresa. Se vidare nedan under kantrubriken ”Justering”.

Normal lunchmåltid

Schablonvärdet på 76 kr representerar en normal lunchmåltid (måltid av dagensrättkaraktär). Med normal lunch avses en lagad rätt som består av en beredd och tillredd varm eller kall maträtt. Sådana tillbehör till måltiden som bröd och smör, sallad och måltidsdryck ska däremot inte påverka det skattepliktiga förmånsvärdet.

Övriga rätter och styckesaker som tillhandahålls, värderas till marknadspris. Om priserna i det övriga sortimentet, dvs. annat än måltid av dagensrättkaraktär, genom arbetsgivarens subvention är lägre än marknadspriset, uppkommer en skattepliktig förmån motsvarande mellanskillnaden (SKV A 2007:37, SKV M 2010:14).

Värdekuponger

Om arbetsgivaren tillhandahåller kostförmån genom kupong eller motsvarande betalningssystem, är detta en skattepliktig förmån som värderas till det belopp som anges på kupongen (annan förmån än kostförmån). Arbetsgivarens kostnad för kupongen saknar således betydelse i detta sammanhang (RÅ 1992 ref. 11).

Med kupong i detta sammanhang avses värdekuponger som inte avser viss måltid, t.ex. Rikskuponger. Får den anställde

köpa kupongerna av arbetsgivaren till ett lägre pris än vad som motsvarar kupongvärdet, är mellanskillnaden skattepliktig.

Den anställde betalar

Förmånsvärdet ska minskas med det belopp som den anställde av sin nettolön betalar för att få förmånen (61 kap. 4 § IL). Ett bruttolöneavdrag medför däremot inte någon nedsättning av förmånsvärdet.

Justering

Vid inkomsttaxeringen får ett schablonmässigt beräknat kostförmånsvärde justeras uppåt eller nedåt om det finns synnerliga skäl (61 kap. 18 § IL). Möjlighet finns även för arbetsgivare att efter begäran hos Skatteverket få underlaget för beräkning av arbetsgivaravgifter justerat (9 kap. 2 § SBL). När sådant beslut finns, ska det justerade förmånsvärdet användas även vid beräkning av skatteavdrag för den anställde. Arbetsgivaren ska underrätta den anställde om beslutet. Även den anställde kan efter ansökan få skatteavdraget ändrat samt begära justering i inkomstdeklarationen.

Justering nedåt är enligt Skatteverkets allmänna råd motiverad om en arbetsgivare erbjuder en anställd en måltid som avsevärt avviker från en normal lunch (måltid av dagensrättkaraktär). Den omständigheten att den anställde avstår från tillbehör till måltiden (dryck, sallad, smör och bröd etc.) medför dock inte justering.

Snabbmat

Högsta förvaltningsdomstolen har bedömt att det var fråga om kostförmån när anställda i en kedja som saluför s.k. snabbmat, för sina måltider fått betala ett pris som understeg marknadsvärdet, dvs. det pris företagets kunder fick betala för motsvarande rätter. Förmånsvärderingen skulle därför utgå från kostförmånsschablonen, vilken dock låg väsentligt högre än marknadsvärdet. Måltidernas karaktär av snabbmat och det förhållandet att de anställda endast kunde välja mellan ett fåtal snarlika anrättningar medförde emellertid att måltiderna inte kunde anses utgöra lunchmåltider av normal beskaffenhet. Förmånsvärdet justerades därför ned till marknadsvärdet (RÅ 2002 ref. 10).

Kost under förbandsövning m.m.

Justering nedåt är vidare befogad för kost som försvarsmakten erbjuder i följande situationer

- under förbandsövning och
- under tjänstgöring till sjöss ombord på marinens båtar.

Förmånen bör i dessa situationer värderas till 50 % av schablonvärdet och beräknas för de tjänstgöringsdagar eller perioder då den anställde deltagit.

Med förbandsövning avses en sammanhängande övningsverksamhet med krigsorganiserade eller för utbildningsändamål organiserade staber och förband eller kadrar till sådana enheter, om övningsverksamheten bedrivs på ett sådant sätt att personalens arbetsinsatser inte kan tidsplaneras och att arbetet inte kan avbrytas av i förväg bestämda raster eller uppehåll för vila m.m. I tid för förbandsövning bör även räknas in förberedelse- och avslutningsverksamhet som har sådant samband med övningen att arbetet inte kan tidsplaneras.

Kost för polis under kommendering

Synnerliga skäl för justering nedåt anses också finnas när polis under kommendering, exempelvis i samband med bevakning av idrottsevenemang, får en måltid på platsen för kommenderingen eftersom polispersonalen inte kan lämna arbetsplatsen för måltidsuppehåll. Förmånsvärdet bör i dessa fall värderas till 50 % av schablonvärdet.

Kostförmån i HVB-hem och liknande

Högsta förvaltningsdomstolen har ansett att synnerliga skäl för justering av den schablonmässigt beräknade förmånen av fri kost finns på de grunder som åberopats av makar, som driver ett sådant hem för vård eller boende, s.k. HVB-hem, som regleras i 6 kap. socialtjänstlagen (2001:453). De grunder som åberopades var dels att deras måltider tillsammans med de i hemmet placerade barnen och ungdomarna hade ett påtagligt vårdinslag och dessutom innefattade ett pedagogiskt moment, dels att den förmån som de åtnjutit inte avsett färdiga måltider utan ”haft ett mer begränsat innehåll” än vad som förutsatts i schablonen. Värdet av vardera makens förmån av fri kost justerades till 50 % av schablonvärdet (RÅ 1995 ref. 95). Jfr Högsta förvaltningsdomstolens dom avseende ett HVB-hems vårdpersonal som har tillsynsskyldighet vid måltiderna. Se kantrubrik ”Vårdpersonal” nedan.

Justering uppåt

Justering av förmånsvärdet uppåt, dvs. om måltiden är av väsentligt högre standard än en normal lunch, kan aktualiseras vid inkomsttaxeringen men bör komma ifråga endast i undantagsfall. Vid en sådan bedömning bör vägas in bl.a. om den anställde t.ex. vid en tjänsteresa haft ett avgörande inflytande i fråga om måltidsstandarden.

Kostförmån för praktikant

För praktikant eller motsvarande, t.ex. elev vid sjuksköterskeskola, finns en särskild justeringsregel. Om praktikanten får kostförmån, bostadsförmån eller liknande förmån och inte får

någon annan kontant ersättning eller bara obetydlig annan ersättning får förmånens värde justeras till skäligt belopp (61 kap. 21 § IL).

Kostförmån i hushåll

Värdet av kostförmån som en fysisk person får av en annan fysisk person och som ges ut i dennes hushåll beräknas till 50 kr för två eller flera måltider per dag. En fri måltid per dag är i dessa fall inte skattepliktig. Bestämmelsen är tillämplig exempelvis på barnflickor och hemhjälp som äter hos den familj där de tjänstgör. Samma belopp får användas om kostförmån ges ut under till exempel en resa, så länge den utgår i utgivarens hushåll (61 kap. 3 a § IL, prop. 2000/01:7 s. 33).

Personal-restaurang

Om en anställds kostnader för en måltid är lägre än förmånsvärdet för en normal lunch på grund av att arbetsgivaren bidrar till kostnaderna för denna, ska förmånen behandlas som en kostförmån med ett värde som motsvarar mellanskillnaden. Om en personalrestaurang drivs på marknadsmässiga villkor och den anställde betalar självkostnadspriset utlöser ett lägre pris än kostförmånsvärdet dock inte någon beskattning.

I förarbetena till lagstiftningen anges följande: ”Om emellertid en personalrestaurang inte till någon del subventioneras av arbetsgivaren men t.ex. stordriftfördelar medger att det pris som tas ut av den anställde understiger det genomsnittliga priset i riket för en lunchmåltid av normal beskaffenhet bör det inte komma i fråga att beskatta den anställde för mellanskillnaden. I sådana fall kan det lägre priset inte anses betingat av någon subvention från arbetsgivaren och någon förmånsbeskattning blir därför inte aktuell. Det bör framhållas att det i dessa situationer måste vara klarlagt att marknadsmässiga villkor styr förhållandet mellan arbetsgivaren och t.ex. restauratören.” (prop. 1989/90:110, s. 328) I specialmotiveringen sägs vidare: ”En personalrestaurang utgör normalt inte en integrerad del av arbetsgivarens verksamhet och torde därför särredovisas. Om restaurangen är inrymd i arbetsgivarens egna lokaler krävs givetvis att en marknadsmässig hyreskostnad belöper på utnyttjandet.” (prop. 1989/90:110, s. 682)

Den anställde beskattas inte för kostförmån om restaurangen drivs på marknadsmässiga villkor, dvs. utan bidrag eller subvention från arbetsgivaren. Detta oberoende av om arbetsgivaren har upplåtit serveringen till en utomstående restauratör eller driver verksamheten i egen regi. Enligt Skatteverkets allmänna råd ska en kostnadsberäkning på marknadsmässiga villkor göras för varje personalrestaurang och personalmatsal

för sig. Genomsnittsvärde baserat på kostnadsberäkning från flera restauranger eller matsalar av likartad beskaffenhet men geografiskt åtskilda godtas inte. Detta gäller även om verksamheterna drivs av en och samma arbetsgivare.

Stordriftsfördelar får beaktas vid prissättningen under förutsättning att kostnadsberäkningarna avser hela verksamheten. Någon utbrytning av mer kostnadskrävande delar ska inte göras.

Marknadshyra

Med marknadshyra avses den hyra i kronor per kvadratmeter som kan tas ut vid uthyrning till restaurangändamål. Det är inte ovanligt att marknadshyran beräknas till en procentandel av omsättningen. Är det en intern debitering bör den vara marknadsmässig. Köksdelen bör belastas med full hyreskostnad. Även andra utrymmen som står till restaurangens förfogande utan inskränkning bör belastas med full hyreskostnad. Om andra utrymmen än köksdelen används även till andra ändamål, bör detta påverka marknadshyran – lämpligen genom en uppdelning med hänsyn till tid och användningssätt.

Om arbetsgivaren för sin verksamhet hyr lokaler på marknadsmässiga villkor och dessa lokaler även inrymmer personalrestaurang, kan arbetsgivarens hyreskostnad godtas som marknadshyra även för restaurangdelen. Hyressättningen bör omprövas varje år, oavsett om den är fast eller rörlig, dvs. beräknas i kronor per kvadratmeter eller i procent av omsättningen.

Om personalrestaurangen drivs på marknadsmässiga villkor och detta medger en prissättning som är lägre än kostförmånsvärdet utlöser detta ingen beskattning under förutsättning att den anställde betalar vad det kostar. Om restauratören får full kostnadstäckning genom att som exempel ta ut 52 kr för en lunchmåltid uppkommer ingen förmån om den anställde betalar detta pris. Om arbetsgivaren ger den anställde subvention med 10 kr så att den anställde betalar 42 kr, utlöser detta beskattning med 34 kr, dvs. skillnaden mellan 42 kr och 76 kr.

Hotell och restauranger

Högsta förvaltningsdomstolen har behandlat frågan om kostförmån för anställda på hotell kan beräknas med utgångspunkt i arbetsgivarens kostnader för personalmaten. Personalmaten tillagades i hotellets kök, som även ingick i restaurangen för hotellets gäster m.fl. Domstolen bedömde att det pris de anställda betalade till arbetsgivaren för tillhandahållna måltider innefattade en viss subvention. Beskattningen av denna subvention skulle vid sådant förhållande, oavsett att det pris de anställda betalade för måltiden inte understeg arbetsgivarens

marginalkostnad, ske med utgångspunkt i schablonvärdet (RÅ 1994 ref. 49).

Undantag från skatteplikt

Kostförmån är i vissa fall undantagen från beskattning. Detta gäller enligt vissa bestämmelser i 11 kap. 2–3 §§ IL (se avsnitt 22.2.3).

Vidare är måltider för vissa yrkesgrupper skattefria. Så är fallet om det finns pedagogiska inslag i samband med måltiderna eller om det finns en tillsynsskyldighet i samband med dessa.

Skolpersonal

Enligt gammal praxis är kostförmån för lärare eller annan personal vid grundskola, förskola, daghem och fritidshem skattefri om personalen vid måltiden har tillsynsskyldighet (eller motsvarande ansvar) för barn under skolmåltid eller i samband med s.k. pedagogisk måltid.

Vårdpersonal

Kostförmån är skattefri för vårdpersonal som vid måltiden har tillsynsskyldighet (eller motsvarande ansvar) för senildementa inom äldreomsorgen (prop. 1987/88:52, s. 62).

Enligt Skatteverkets allmänna råd undantas också från beskattning kostförmån för vårdpersonal inom omsorgsvården som äter med förståndshandikappade (intar sin måltid vid samma bord). Skattefriheten förutsätter att personalen enligt anställningsavtal eller dylikt har skyldighet att delta i måltiden.

Högsta förvaltningsdomstolen har avgjort att kostförmån till vårdpersonal på ett HVB-hem med tillsynsskyldighet vid måltider med intagna ungdomar på institution för vård av svåra psykiska problem är skattefri. Domstolen har klargjort att motsvarande skattefrihet för kostförmån som tidigare tillämpats för vissa lärare samt vårdpersonal för senildementa inom äldreomsorgen respektive förståndshandikappade inom omsorgsvården även ska tillämpas vid andra motsvarande förhållanden (RÅ 2009 ref. 16).

Personliga assistenter

Kostförmån som personlig assistent får i sitt arbete av utgivare som får assistansersättning på grund av psykiskt funktionshinder är skattefri om assistenten enligt avtal är skyldig att delta i måltiden med den funktionshindrade (Skatteverket 2005-05-30, dnr 130 318874-05/111).

Ovan nämnda undantag från beskattning av kostförmån för lärare m.fl., vårdpersonal och personliga assistenter gäller endast dessa personalgrupper och under givna förutsättningar.

Fri lunch för skolelever

Elever i grundskola och gymnasium som gör viss praktik utan lön hos företag, t.ex. vid prao, kan ibland av praktiska skäl inte äta vid skolan utan erbjuds i stället fri lunch. Sådan måltid, eller motsvarande kontant kostersättning från företaget eller skolan, anses jämställd med ersättning enligt studiestödslagen och därmed undantagen från beskattning.

23.4 Bilförmån

23.4.1 Allmänt

Schablonmässig värdering

Värdet av bilförmån beräknas efter en schablon som ska motsvara samtliga kostnader utom drivmedlet och som bygger på en uppskattad privat körsträcka om 1600 mil per år (prop. 1996/97:19 s. 48 ff.). Värdet av fritt drivmedel utgör en separat förmån. Inriktningen är alltså att tjänstebilsinnehavaren själv betalar allt drivmedel och därmed ges ett incitament att köra mindre privat. Tillgång till fritt garage eller fri parkering för förmånsbil vid bostaden kan föranleda förmånsbeskattning, men däremot inte vid arbetsplatsen.

Om det finns synnerliga skäl kan förmånsvärdet justeras. Justering kan bli aktuellt att tillämpa vid inkomsttaxeringen. Möjlighet finns även för arbetsgivare att på samma grunder få underlaget för beräkning av arbetsgivaravgifter justerat (9 kap. 2 § SBL). En förutsättning är att arbetsgivaren ansöker om detta hos Skatteverket. Har arbetsgivaren fått beslut om justerat värde ska detta värde användas såväl vid beräkning av skatteavdrag och arbetsgivaravgifter som i kontrolluppgiften.

Beräkning av bilförmån innebär också att arbetsgivaren – från det schablonberäknade förmånsvärdet – ska avräkna ersättning som förmånshavaren betalat till arbetsgivaren för att få nyttja förmånen eller för egna utlägg avseende förmånsbilen som den anställde kan ha för t.ex. fordonsskatt och försäkring (se 23.4.3 Den anställde betalar). I kontrolluppgiften ska arbetsgivaren redovisa nettovärdet av bilförmånen.

Har förmånshavaren fritt drivmedel för privata resor ska också denna förmån redovisas separat i kontrolluppgiften. Arbetsgivaren ska även lämna vissa andra uppgifter i fråga om bilförmån i kontrolluppgiften.

Se i övrigt Skatteverkets allmänna råd om värdering av bilförmån (SKV A 2010:21och SKV M 2010:16).

Begreppet bilförmån

Bilförmån uppkommer när skattskyldig för privat bruk i mer än ringa omfattning använder bil som tillkommer honom på grund av anställning, uppdragsförhållande eller annan liknande grund.

Av förarbetena till tidigare lagstiftning framgår att bilförmån föreligger även i de fall förmånsgivaren tillhandahåller leasingbil eller då skattskyldig på grund av anställning, uppdragsförhållande eller liknande kunnat erhålla förmånligt hyresavtal (prop. 1977/78:40, s. 14 och 1986/87:46).

En bilförmån kan uppkomma även då ett förmånligt avtal har ingåtts med annan än arbetsgivaren, t.ex. ett utomstående uthyrnings- eller leasingföretag eller annat bolag inom koncernen om det finns ett samband mellan det förmånliga hyres- eller leasingavtalet och anställningen eller uppdragsförhållandet. Som skattepliktig förmån räknas också det fall då förmånshavaren har fått ett förmånligt hyresavtal beroende på att bilen bl.a. ska utnyttjas för reklamändamål.

Även i det fall förmånshavaren själv äger bilen kan en bilförmån komma i fråga, nämligen om förmånshavaren på grund av anställnings- eller uppdragsförhållande har förvärvat bilen på mycket förmånliga villkor, t.ex. genom ett fördelaktigt återköpsavtal eller på grund av arbetsgivarens förhållande till säljaren. Ett annat exempel är att förmånshavaren förvärvat bilen av sin arbetsgivare utan kontant betalning och med skyldighet att amortera endast obetydliga belopp.

Bilförmån i näringsverksamhet

Privat bruk av bil som ingår i egen näringsverksamhet uttagsbeskattas, 22 kap. 7 § andra stycket IL. För värdering tillämpas bestämmelserna i 61 kap. 5–11 §§ IL, dvs. samma regler som gäller i inkomstslaget tjänst.

Vad avses med bil?

Med bil avses både personbilar, även s.k. tung personbil med totalvikt över 3 500 kg, lätta lastbilar och liknande fordon som kan nyttjas för personbefordran. Hit räknas även husbil som registrerats som lätt lastbil i vägtrafikregistret.

Schablonmässigt förmånsvärde för bil beräknas däremot inte för tung lastbil och i vissa fall husbil med totalvikt över 3,5 ton eller buss (fordon som är inrättat för befordran av fler än åtta personer utöver föraren). Om den anställde får disponera sådant fordon för privat bruk uppkommer även då en skattepliktig förmån. Värdet av sådan förmån får beräknas enligt marknadsvärdet efter en prövning i varje enskilt fall.

Ringa omfattning

Någon skattepliktig bilförmån uppkommer inte för den som använt förmånsbil i endast ringa omfattning. Med ringa omfattning avses ett fåtal tillfällen per år och en sammanlagd körsträcka på högst 100 mil (prop. 1993/94:90 s. 94). Med ett fåtal tillfällen bör enligt Skatteverkets allmänna råd avses högst tio. För skattefrihet krävs det att båda förutsättningarna är uppfyllda.

Vid bedömning om privat körning skett vid högst tio tillfällen bör bortses från stopp av privata skäl som endast medför en mindre förlängning av resvägen under en pågående tjänsteresa. Den extra körsträcka som sådana privata ärenden medför bör dock medräknas vid bedömningen om högst 100 mil körts privat.

Användning av husbil

Vid bedömning om gränsen för ringa omfattning överskridits för husbil, som är personbil eller lätt lastbil, ska inte enbart själva körningen med bilen beaktas, utan även övrig privat användning för fritidsändamål eller övernattning, Vid sådan användning bör varje påbörjat dygns privatanvändning ses som ett tillfälle (Skatteverket 2005-07-04, dnr 130 386586-05/111).

Statsrådsbil

Förmån av privatresor med s.k. statsrådsbil är skattefria för statsråden, dvs. ledamöterna i regeringen. Regeln infördes den 1 augusti 2006 mot bakgrund av att statsråden av säkerhetsskäl bör använda statsrådsbil även vid privata resor (11 kap. 10 a § IL).

23.4.2 Bevisfrågor vid bilförmån

Dispositions-rättens betydelse

Dispositionsrätten, dvs. rätten att använda en bil för privat bruk utlöser i sig inte förmånsbeskattning. Högsta förvaltningsdomstolen har slagit fast att dispositionsrätten att använda arbetsgivarens bil privat emellertid utgör en stark presumtion för att bilen också har använts privat i skattepliktig omfattning. Detta gäller oberoende av i vilket inkomstslag bilförmånen ska beskattas. Den skattskyldige måste i det läget för att undgå förmånsbeskattning göra sannolikt att han *inte* har använt bilen privat eller att så har skett endast i ringa omfattning. Dispositionsrätten medför således en omkastning av bevisbördan vid den ordinarie taxeringen (RÅ 2001 ref. 22 I och II).

Bevismedel

Skattepliktig bilförmån ska alltså anses föreligga om inte presumtionen bryts genom att det görs sannolikt att privatkörning inte har förekommit i den omfattning som fordras för beskattning.

I ovannämnda domar har domstolen även berört frågan om vilka bevismedel som står till buds. ”Ett bevismedel som ligger

nära till hands är en noggrant förd körjournal. Även många andra omständigheter kan naturligtvis vara av betydelse i sammanhanget. Det kan exempelvis ha förelegat direkta hinder mot att använda bilen under delar av beskattningsåret. Vidare finns det skäl att beakta vilket slags bil det har varit fråga om, bilens utrustning, sättet för dess användning och omfattningen i stort av den yrkesmässiga körningen. Till övriga omständigheter som kan ha betydelse vid sannolikhetsbedömningen hör förekomsten av ett eller flera andra motorfordon i den skattskyldiges eller hans familjemedlemmars privata ägo, antalet körkortsinnehavare inom familjen samt den skattskyldiges eller familjemedlemmarnas behov eller avsaknad av behov av att använda bil till och från arbetsplatsen".

Tjänstebil används för privata resor

Resor mellan bostad och arbetsplats räknas som privata resor. Bilförmån uppkommer således även om det privata nyttjandet har begränsats till att avse körning mellan bostad och arbetsplats såvida bilen inte använts i endast ringa omfattning. Även om den anställde tar hem tjänstebilen endast sporadiskt kan förmånsbeskattning således aktualiseras. Förmånen värderas då enligt de regler som gäller för bilförmån del av år (minsta tid för beräkning av förmånsvärde är en månad). Om den anställde av olika skäl kunnat nyttja bilen obetydligt mer än ringa omfattning, bör värdet kunna justeras på grund av synnerliga skäl, se 23.4.4 Justering.

Det saknar betydelse för beskattningen om det är på arbetsgivarens eller eget önskemål som den anställde tar hem tjänstebilen. De ekonomiska eller praktiska fördelar som arbetsgivaren kan ha av att den anställde tar hem bilen och har den uppställd eller garagerad vid bostaden utgör inte skäl för att underlåta beskattning hos den anställde.

Att hyra bilen av arbetsgivaren och på så sätt undkomma beskattning är inte heller möjligt annat än i undantagsfall, t.ex. att det sker i ringa omfattning. Det kan även vara fråga om en person som hyr bil på marknadsmässiga villkor på öppna marknaden av en biluthyrningsfirma, som råkar vara personens arbetsgivare. Bilförmån anses föreligga i övriga uthyrningsfall även om den anställde som hyr bilen lämnar ersättning för det privata nyttjandet. Det belopp som den anställde betalat i hyra eller i övrigt betalar för det privata nyttjandet avräknas från förmånsvärdet. Om ersättningen är större än förmånsvärdet ska detta bestämmas till 0 kr. Belopp som ett år inte har kunnat avräknas kan inte heller utnyttjas ett senare år.

Tjänstebil endast för tjänsteresor

Om arbetsgivarens bil får användas endast för tjänstekörning, ska någon förmånsbeskattning normalt inte ske. I sådana fall krävs normalt att bilen parkeras på arbetsplatsen efter arbetstidens slut och att nycklarna förvaras hos arbetsgivaren.

Tjänsteställe

Det är viktigt att definiera karaktären av de olika resorna mellan bostaden och arbetsplatsen en anställd gör med en tjänstebil, dvs. är det fråga om tjänsteresa eller arbetsresa. För att komma fram till vilken typ av resa det är fråga om är det viktigt att definiera den anställdes tjänsteställe. Se avsnitt 24.3.1.

Särskilt tjänsteställe finns inte

I dessa fall påbörjas och avslutas resorna i tjänsten vid bostaden. Den anställde har i denna situation i princip inga resor till och från arbetet.

Eftersom den anställde i dessa fall har tillgång till bilen kan det oftast antas att bilförmån föreligger, såvida inte annat visas. För att bilförmån i sådana fall inte ska anses föreligga – trots att bilen under kortare eller längre tid finns uppställd eller garagerad vid bostaden – måste alltså den anställde vara beredd att visa att han inte använder företagets bil för privat bruk i mer än ringa omfattning, särskilt om arbetsgivaren inte heller kan kontrollera att bilen körts endast i tjänsten.

Bevisprövningen är fri, vilket innebär att den anställde kan peka på de omständigheter som han anser bäst visar att bilen inte använts för privata resor i mer än ringa omfattning.

Nedan följer exempel på faktorer som vid en samlad bedömning bl.a. kan tala för att bilförmån inte föreligger i sådana fall.

- Den anställde har enligt avtal med arbetsgivaren inte rätt att utnyttja bilen för privata resor,
- bilen ställs upp hos arbetsgivaren under den anställdes sjukdom, semester och annan längre ledighet,
- den anställde har privat ägd(a) bil(ar) som motsvarar familjens inkomster och behov, och
- den anställde styrker med färdskrivare, körjournal eller dylikt att bilen endast utnyttjats för resor i tjänsten och i förekommande fall privata resor i ringa omfattning.

Bilens typ och utrustning har viss betydelse för frågan om bilförmån föreligger. Dessutom kan vid beräkning av förmånsvärde bilens typ och utrustning innebära att justering under vissa förutsättningar kan komma i fråga, se 23.4.4 Justering.

Särskilt tjänsteställe finns

Tjänsteresa påbörjas normalt från den byggnad där den anställde har sin arbetsplats (tjänsteställe), men kan även påbörjas från bostaden. Resor från bostaden till arbetsplatsen (tjänstestället) är privata resor som kan utlösa förmånsbeskattning om arbetsgivaren låter den anställde använda bilen för sådana resor.

Jourbil m.m.

Det finns dock situationer då bilförmån inte bör anses föreligga trots att den anställde har bilen tillgänglig vid bostaden. Så kan vara fallet när den anställde vid enstaka tillfällen måste påbörja en tjänsteresa från bostaden tidigt påföljande morgon. Likaså måste en anställd som en kväll avslutat en tjänsteresa vid bostaden kunna ta bilen till tjänstestället påföljande dag. En annan situation kan vara att den anställde på grund av jourtjänst några dagar per månad (1–4 dagar) måste ha bilen tillgänglig vid bostaden. För den som har femdagarsjour (t.ex. måndag–fredag) var sjunde vecka, eller med längre mellanrum, bör dock förmånsbeskattning normalt inte komma ifråga trots att bilen enstaka månader tas hem fem dagar. För att beskattning inte ska ske vid sådan jourtjänst bör den anställde även vara starkt begränsad i sin möjlighet att använda bilen för privata resor, t.ex. via avtal med arbetsgivaren, och att körjournal förs.

Arbetsresa eller tjänsteresa

Om en anställd som har ett särskilt tjänsteställe gör ett kundbesök eller annat tjänsteärende utanför tjänstestället på vägen till eller från arbetet medför normalt att resan i sin helhet anses som tjänsteresa. Undantag från huvudregeln bör gälla om den anställde på vägen till eller från arbetet hämtar eller lämnar post, köper bröd till morgonmötet eller utför liknande enklare ärende som inte föranleder något längre stopp eller längre omväg. Resan får i sådant fall anses ha karaktär av arbetsresa och endast den eventuella förlängningen av resan som ärendet medför bör anses som tjänsteresa.

Exempel

Adam, som bor i Lund, har sitt tjänsteställe vid ett kontor i Malmö. Han använder egen bil för arbetsresorna och på vägen hem från arbetet händer det att han lämnar företagets post i en särskild brevlåda med sen tömningstid. Ordinarie färdväg är 24 km, men när han lämnar sådan post blir färdvägen 28 km. Arbetsgivaren kan då ge Adam ”skattefri” reseersättning för den förlängning på 4 km som tjänsteärendet medför. Resan får i övrigt anses vara en arbetsresa.

Servicebil

Det finns vidare vissa yrkeskategorier, t.ex. montörer och servicepersonal som har ett särskilt tjänsteställe och i sin tjänst använder fullt utrustade tjänstebilar (servicebilar) för arbete på exempelvis byggarbetsplatser och liknande. Under sådana arbetsperioder är det inte ovanligt att den anställde får ta hem bilen till bostaden. Om en sådan bil på grund av sin speciella utrustning och användning inte lämpar sig för privat körning och inte heller används för andra resor än för resorna mellan bostaden och arbetsplatsen, bör bilförmån inte påföras. Med hänsyn till att den anställde i dessa fall rent faktiskt disponerar bilen måste den anställde vara beredd att visa att bilen inte används privat i mer än ringa omfattning. Vid kantrubriken ovan ”Särskilt tjänsteställe finns inte” ges exempel på faktorer som kan tala för att bilförmån inte föreligger och som även gäller vid den ovan redovisade situationen.

När kan en bilförmån upphöra?

Under vilka förutsättningar kan en anställd anses ha bilförmån endast del av året trots att tillgång till bilen finns hela året för tjänstekörning?

Både anställda utan ägarintresse och företagsledare bör kunna påbörja respektive avsluta en bilförmån under löpande år trots att man disponerar bilen för tjänstekörning även övrig tid under året.

Enligt 61 kap. 9 § andra stycket IL ska årsvärdet sättas ned en tolftedel för varje hel kalendermånad som den anställde inte haft förmånen, jfr SKV M 2010:16, avsnitt 3.4.2. Man kan dock inte gå in och ur en bilförmån efter eget val utan det bör vara fråga om en stadigvarande förändring som styrks av en körjournal. Frågan aktualiseras ofta i samband med ändrade förhållanden, som byte av bostad eller arbetsplats, nya arbetsuppgifter eller ändrad tillgång till bil privat.

Exempel 1 – ändrade förhållanden

Anna har bilförmån och använder bilen utöver tjänsteresor främst för arbetsresor till kontoret. Den sista april stängs kontoret och Anna får tjänsteställe i bostaden. Hon får behålla bilen för tjänsteresorna, men vill inte längre ha bilförmån. Hon avtalar detta med arbetsgivaren och fortsätter föra körjournal för tjänsteresorna.

Bilförmånen får anses ha upphört vid utgången av april. Även om Anna varit företagsledare bör samma bedömning göras om en körjournal styrker att privatkörningen har upphört helt fr.o.m. maj.

Exempel 2 – upprepade avbrott

AB Cement har ett år redovisat bilförmån månaderna februari–maj och augusti–november för företagsledaren Dagny, som haft bilförmån i flera år. Bilen har varit avställd i fordonsregistret under perioden 1 juni–15 juli. Som förklaring till avbrotten i redovisningen anges att bilen inte lämpar sig för vinterkörning och därför används enbart för någon enstaka tjänsteresa under vintrarna (december–januari) samt att Dagny tillbringar somrarna på Malta och bilen då inte används alls. Enligt körjournalen är bilen använd uteslutande för tjänsteresor i januari, juli och december och inte körd alls i juni.

Bilförmån får anses föreligga hela året med undantag för juni då bilen var avställd hela månaden, jfr meddelandet avsnitt 3.4.2. Att bilen inte används privat vissa mellanliggande månader medför inte att förmånen upphör.

23.4.3 Beräkning av förmånsvärde

Underlag för beräkning av värdet av bilförmån är

- prisbasbeloppet för beskattningsåret,
- statslåneräntan vid utgången av november andra året före taxeringsåret,
- bilmodellens nybilspris, och
- anskaffningskostnaden för extrautrustning.

Prisbasbelopp

Prisbasbeloppet har för år 2011 fastställts till 42 800 kr (lagen (1962:381) om allmän försäkring).

Statslåneräntan

Statslåneräntan (SLR) uppgick vid utgången av november 2010 till 2,84 %.

Bilmodell

Med bilmodell avses bilar av samma märke, variant och tillverkningsår. Bestämmelsen gäller fr.o.m. år 2002. I fråga om bilar som tillverkats före den 1 januari 2002 gäller fortfarande äldre bestämmelser. För dessa bilar används således fortfarande uttrycket ”årsmodell” (61 kap. 6 § IL, prop. 2001/02:18 s. 16−17).

Nybilspris för bilmodellen

Med nybilspriset för bilmodellen avses det pris som bilen hade när den som ny introducerades på den svenska marknaden. En bilmodell som är ny endast på grund av nytt tillverkningsår bör anses introducerad på den svenska marknaden vid tillverkningsårets ingång (61 kap. 6 § IL andra stycket).

Om ett sådant introduktionspris ändras efter kort tid, avses med nybilspris det nya priset. Begreppet kort tid bör inte kunna inrymma en tidsperiod som är längre än sex månader. Vad som är kort tid bör också avgöras i förhållande till om det fanns en rimlig möjlighet att utnyttja ett priserbjudande och om det faktiskt såldes några bilar till det första introduktionspriset. Har t.ex. ett kampanjpris satts under så kort tid att endast ett fåtal köpare har kommit att kunna utnyttja det och priset därefter höjts, bör det senare priset föranleda ändring av nybilspriset. Om det visar sig att ett introduktionspris måste sänkas för att försäljningen ska komma i gång, och det dessförinnan endast sålts ett fåtal bilar, bör också nybilspriset ändras trots att priset gällt under kanske flera månader (prop. 1996/97:173 s. 62).

Privatimport

Om det inte finns något nybilspris, anses som nybilspris för bilmodellen det pris som det kan antas att bilen skulle ha haft om den introducerats på den svenska marknaden när den var ny. Detta kan aktualiseras t.ex. vid privatimport (nämnd prop. s. 62). Detta innebär att ett tänkt nybilspris kan beräknas med ledning av inköpspriset för ny eller begagnad bil i annat land och med beaktande av extrautrustning samt svensk tull och mervärdesskatt.

Billistor

De nybilspriser som ska tillämpas vid förmånsberäkningen vid taxeringen 2012 (billistorna) finns i Skatteverkets föreskrifter (RSFS 2001:23, RSFS 2002:29, RSFS 2003:31, SKVFS 2004:37, SKVFS 2005:16, SKVFS 2006:25 och SKVFS 2007:18, SKVFS 2008:18, SKVFS 2009:25, SKVFS 2010:11, SKVFS 2011:09).

Ny bilmodell

För ny bil som introduceras på marknaden, där nybilspriset ännu inte fastställts av Skatteverket, bör det marknadspris som generalagent eller motsvarande rekommenderat gälla vid beräkning av arbetsgivaravgifter och preliminär skatt. Motsvarande bör gälla när bilmodell för visst år saknas billistorna.

Nybilspriset i billistorna representerar priset för bilmodellen med den utrustning som den saluförs med. Om en bilmodell saluförs till ett pris som avviker från det i billistan angivna nybilspriset får skillnaden i pris anses vara att hänföra till extrautrustning, såvida det inte är helt klarlagt att en prishöjning skett för bilmodellen sedan dess nybilspris fastställts. Skillnadsbelopp som avser extrautrustning ska tillsammans med priset för eventuellt ytterligare tillval av extrautrustning läggas till det i billistan fastställda nybilspriset för bilmodellen.

Exempel

Beräkning av nybilspris vid extrautrustning

En arbetsgivare köpte en ny bil i augusti 2010. Skatteverkets nybilspris för bilmodellen är 175 000 kr. Bilen köps in för 210 000 kr inklusive i fakturan specificerad extrautrustning 15 000 kr.

Den extrautrustning som redovisas i fakturan, 15 000 kr, anses avse det tillval till standardutrustning som köparen gör. Skillnaden i pris mellan billistan och fakturapriset får därför – om inte annat visas – anses i sin helhet vara att hänföra till extrautrustning (standardutrustning 20 000 kr och tillval till standardutrustning 15 000 kr). Nybilspriset i exemplet ovan bör således beräknas till 210 000 kr (175 000 + 20 000 + 15 000) och inte till 190 000 kr (175 000 kr + 15 000 kr). I fråga om beräkning av förmånsvärde när rabatt har lämnats, se nedan under Extrautrustning.

Sexårsbil

Det lägsta värde som får användas som nybilspris vid värdering av bilförmån för en bil av en bilmodell som är sex år eller äldre (årsmodell 2005 och äldre) är fyra prisbasbelopp, vilket för beskattningsåret 2011 utgör 171 200 kr (61 kap. 7 § IL). Nybilspriset ska anses motsvara fyra prisbasbelopp om inte det verkliga nybilspriset med tillägg av anskaffningsutgift för extrautrustning är högre. Ett nybilspris beräknat till fyra prisbasbelopp bör kunna tillämpas även i det fall det för sexårsbil inte går att på annat sätt fastställa ett nybilspris (prop. 1996/97:19) Jämför dock vad som anges ovan vid Privatimport om nybilspris när introduktionspris saknas.

Begagnad bil, rabatt

Det fastställda nybilspriset ska tillämpas även om bilen inköpts begagnad, bilen inköpts ett tidigare år för ett lägre pris än nybilspriset för årsmodellen eller bilen köpts eller hyrts till rabatterat pris.

Extrautrustning

Till nybilspriset enligt billistan läggs anskaffningskostnaden för extrautrustning, dvs. utrustning som inte ingår i det av Skatteverket fastställda nybilspriset. Detta gäller även för bilar som är sex år eller äldre. Något tillägg ska däremot inte göras i de fall nybilspriset ska bestämmas till belopp som motsvarar fyra prisbasbelopp.

Som extrautrustning räknas all utrustning som har samband med bilens funktion eller den åkandes komfort och förströelse. Av Skatteverkets allmänna råd framgår att det saknar betydelse för förmånsvärderingen om utrustningen anskaffas i samband

med att bilen levereras eller vid ett senare tillfälle likaväl som om utrustningen redan fanns hos förmånsgivaren innan bilen anskaffas. Det saknar också betydelse för vilket ändamål utrustningen anskaffats, t.ex. för bilens körsäkerhet eller för förarens eller passagerares bekvämlighet.

Undantag

Biltelefon och kommunikationsradio anses dock inte utgöra sådan utrustning som ska ligga till grund för förmånsberäkningen. Detta gäller även s.k. handsfreesats. Vidare anses inte elektronisk körjournal utgöra sådan utrustning som höjer förmånsvärdet. Reglerna om att alkolås inte höjer förmånsvärdet trädde i kraft den 1 juli 2011 men gäller hela inkomståret 2011. Enligt prop. 1986/87:46 ska anordning som betingas av sjukdom eller handikapp hos förmånstagaren inte heller anses som sådan extrautrustning som ska påverka förmånsvärdet. Därmed avses dock inte sådana säkerhetsanordningar som bilar generellt utrustas med i förebyggande syfte.

Extrautrustningen kan vara fast monterad på bilen eller monterad på så sätt att den lätt går att avlägsna men är avsedd att utnyttjas på bilen. Till extrautrustning hör exempelvis automatisk växellåda, antisladd- och antispinnsystem, nivåreglering, farthållare, extraljus, luftkonditionering, klimatanläggning, sollucka, eljusterbara säten, elektriska fönsterhissar, eluppvärmd vindruta, elmanövrerade backspeglar, airbag, sidokrockskydd, dragkrok, vinterdäck, motorvärmare, kupévärmare, centrallås, larmanordning, takräcke, lastbox, bilbarnstol, metalliclack, tonade rutor, läderklädsel, personlig bilskylt, radio, bandspelare, CD/DVD-spelare, bränsledator, färddator, väg- och trafikinformationssystem, GPS-navigator och kollisionsvarnare.

Med anskaffningskostnad för extrautrustning avses priset för materialkostnad, arbetskostnad, särskild besiktningskostnad m.m. inklusive moms vid anskaffningstillfället. Lämnade sedvanliga rabatter på extrautrustning får beaktas vid beräkning av anskaffningskostnaden om rabatten ligger på en rimlig nivå.

Sedvanlig rabatt

Med rabatt på rimlig nivå avses den rabatt som normalt lämnas till allmänheten (ej företag). Sådan rabatt uppgår vanligen till 5–10 %. Med sedvanlig rabatt i detta sammanhang avses sådan rabatt på extrautrustning som erbjuds regelmässigt i motsats till tillfälliga erbjudanden, kampanjpriser etc. En förutsättning för att rabatt på extrautrustning ska beaktas är att företaget fått rabatt i samband med anskaffningen av bilen eller extrautrustningen. Avräkning med ett fiktivt belopp motsvarande en möjlig rabatt kan inte göras.

Exempel

En arbetsgivare köper en ny bil för 250 000 kr. Detta pris överensstämmer med nybilspriset enligt Skatteverkets billista. Extrautrustning köps samtidigt för 50 000 kr. Rabatt lämnas med 30 000 kr, dvs. motsvarande 10 % av totalsumman på 300 000 kr, och inköpspriset för bilen blir således 270 000 kr.

Nybilspriset och värdet av extrautrustningen beräknas på följande sätt.

Då lämnad sedvanlig rabatt får beaktas endast vad gäller extrautrustningen ska rabatten proportioneras på bilen respektive utrustningen. Av de 30 000 kr belöper 25 000 kr (250 000/300 000 x 30 000) på bilen och 5 000 kr på utrustningen. Till bilens nybilspris enligt billistan, 250 000 kr, ska således läggas anskaffningskostnaden för extrautrustning som i detta exempel är 45 000 kr (50 000 minskat med rabatt på 5 000 kr) vilket sammanlagt blir 295 000 kr.

Om extrautrustningen hyrts eller om förmånsgivaren inte haft någon kostnad för extrautrustningen eller om kostnaden väsentligt understiger vad utrustningen normalt kostar bör som anskaffningskostnad gälla det av återförsäljare rekommenderade marknadspriset vid nyanskaffning.

Om bilen har köpts eller hyrts begagnad och något pris för extrautrustningen inte går att få fram, kan utrustningen anses anskaffad samma år som bilen tillverkades, såvida det inte är uppenbart att utrustningen anskaffats vid ett senare tillfälle. I sistnämnda fall beräknas anskaffningspriset för extrautrustningen från verkligt anskaffningsår.

Äldre bil

Extrautrustning beaktas även för äldre bilar. Är bilen tio år eller mer (2001 års modell eller äldre) kan man bortse från extrautrustning som anskaffades när bilen var ny.

Det förekommer att extrautrustning på äldre bil, som köpts begagnad, inte är specificerad med prisuppgifter. För att i dessa fall kunna beakta anskaffningskostnaden för extrautrustningen måste man inhämta uppgifter om dels vilken utrustning som ingick i nybilspriset, dvs. Skatteverkets listpris för bilmodellen det aktuella modellåret, dels anskaffningskostnaden för den extrautrustning som ska läggas till. En annan möjlighet är att försöka få uppgift om vad den aktuella bilen kostade som ny inklusive viss utrustning och därefter jämföra med listpriset.

Mellanskillnaden kan i regel anses utgöra priset för extra-utrustningen om inte någon prishöjning har skett på bilen i tiden mellan listningen (november året före beskattningsåret) och tidpunkten för det faktiska priset.

Beräkning av förmånsvärde

Värdet av bilförmån exklusive drivmedel beräknas efter en schablon. Bestämmelserna om värdering av bilförmån finns i 61 kap. 5–11 §§ IL.

Huvudregel

Värdet av bilförmån beräknas till 0,317 prisbasbelopp med tillägg av ett ränterelaterat och ett prisrelaterat belopp (61 kap. 5 § IL).

Det ränterelaterade beloppet beräknas till 75 % av statslåneräntan (SLR) vid utgången av november månad andra året före taxeringsåret multiplicerat med nybilspriset för bilmodellen. För beskattningsåret 2011 är räntesatsen 2,13 % (75 % av SLR 2,84 %).

Det prisrelaterade beloppet ska för en bil med ett nybilspris för bilmodellen som uppgår till högst 7,5 prisbasbelopp (42 800 kr), vilket motsvarar 321 000 kr för beskattningsåret 2011, beräknas till 9 % av nybilspriset. Överstiger nybilspriset 7,5 prisbasbelopp ska det prisrelaterade beloppet bestämmas till 9 % av 7,5 prisbasbelopp med tillägg av ett belopp motsvarande 20 % av den del av nybilspriset som överstiger 7,5 prisbasbelopp.

Vid beräkning av förmånsvärdet ska till det angivna nybilspriset läggas anskaffningskostnaden för all extrautrustning.

Exempel 1

Nybilspriset för en bil av bilmodell 2008 är 210 000 kr. Anskaffningskostnad för extrautrustning uppgår till 20 000 kr.

Beräkning av förmånsvärde:

0,317 x 42 800 kr =	13 567 kr
0,0213 x 230 000 kr =	4 899 kr
0,09 x 230 000 kr =	20 700 kr
Summa	39 166 kr

Förmånsvärdet blir avrundat 39 100 kr för helt år.

Exempel 2 (över 7,5 prisbasbelopp)

Som ovan men nybilspriset är 290 000 kr. Anskaffningskostnad för extrautrustning uppgår till 50 000 kr.

Beräkning av förmånsvärde:

0,317 x 42 800 kr =	13 567 kr
0,0213 x 340 000 kr =	7 242 kr
0,09 x 321 000 kr =	28 890 kr
0,20 x 19 000 kr =	3 800 kr
Summa	53 499 kr

Förmånsvärdet blir avrundat 53 400 kr för helt år.

Sexårsbil

Är förmånsbilen sex år eller äldre (årsmodell 2005 och äldre) ska nybilspriset anses vara det högsta av det verkliga nybilspriset med tillägg av anskaffningskostnad för extrautrustning och fyra prisbasbelopp – ”spärregeln” (61 kap. 7 § IL) – vilket motsvarar 171 200 kr beskattningsåret 2011. Anskaffningskostnad för extrautrustning ska inte läggas till när nybilspriset bestäms till belopp som motsvarar fyra prisbasbelopp.

Exempel 3

Bilen är av årsmodell 2004. Nybilspriset är 130 000 kr. Anskaffningskostnaden för extrautrustning uppgår till 15 000 kr.

En jämförelse mellan det verkliga nybilspriset inklusive extrautrustning (145 000 kr) och ett nybilspris som motsvarar fyra prisbasbelopp visar att fyra prisbasbelopp (171 200 kr) är högst. Sistnämnda pris ska därför användas som nybilspris vid beräkningen och anskaffningskostnaden för extrautrustningen läggs inte till.

Beräkning av förmånsvärde:

0,317 x 42 800 kr =	13 567 kr
0,0213 x 171 200 kr =	3 646 kr
0,09 x 171 200 kr =	15 408 kr
Summa =	32 621 kr

Förmånsvärdet blir avrundat 32 600 kr för helt år.

Miljöbil

Om en bil är utrustad med teknik för drift helt eller delvis med andra mer miljöanpassade drivmedel än bensin och dieselolja (miljöbil) och bilens nybilspris därför är högre än nybilspriset för närmast jämförbara bil utan sådan teknik, ska förmånsvärdet sättas ned till en nivå som motsvarar förmånsvärdet för den jämförbara bilen (61 kap. 8 a § IL).

Beträffande vissa miljöbilar sker en större nedsättning av förmånsvärdet. Om bilen är utrustad med teknik för drift med elektricitet (el- och elhybridbilar) eller annan gas än gasol

justeras värdet till en nivå som motsvarar 60 % av förmånsvärdet för den jämförbara bilen, dock med högst 16 000 kr för helt år. De gasdrivmedel som omfattas av nedsättningen till 60 % är bl.a. naturgas och biogas.

Värdet sätts ned till en nivå som motsvarar 80 % av förmånsvärdet för den jämförbara bilen om bilen är utrustad med teknik för drift med alkohol, dock med högst 8 000 kr för helt år. Till alkoholdrivmedlen hör etanol och metanol.

Observera att beloppsgränserna för justeringen gäller i förhållande till förmånsvärdet för den jämförbara bilen.

Bilar som kan köras på gasol, dvs. propan och butan (också benämnt LPG, motorgas), rapsmetylester (RME) och övriga slag av miljöanpassade drivmedel nedsätts enbart till en nivå motsvarande förmånsvärdet för den jämförbara konventionella bilen. Motsvarande kan även användas för miljökonverterade bilar, dvs. bilar som anpassats för drift med annat miljövänligare bränsle.

Närmast jämförbara bil

När det gäller att bestämma närmast jämförbara bil kan följande uttalande i prop. 1999/2000:6 s. 46–47 vara till vägledning. ”Jämförelse bör i första hand göras med bilar av samma märke och årsmodell. Detta bör vara tämligen enkelt eftersom de flesta bilar som drivs med andra drivmedel än bensin och dieselolja bygger på modifikationer av redan framtagna originalmodeller. I andra hand kan jämförelsen göras med nybilspriset för närmast jämförbara konventionella bil i samma storleksklass eller med ett genomsnittligt nybilspris för storleksklassen. Vid jämförelsen ska, i de fall förmånsvärdet för miljöbilen innefattar kostnader för extrautrustning, motsvarande värde läggas till nybilspriset för den jämförbara bilen.”

Vidare anges i nämnda proposition att ”för det fall det saknas en konventionell motsvarighet på bilmarknaden torde förmånsvärdet för den aktuella miljöbilen kunna jämföras med förmånsvärdet för andra liknande miljöbilar som i sin tur jämförs med motsvarande konventionella bil. Av särskild betydelse vid jämförelsen är den merkostnad som den utvecklade utrustningen eller tekniken innebär i förhållande till den jämförbara bilen. Hur stor jämkning som bör ske i ett sådant fall får bedömas med hänsyn till i omständigheterna i det enskilda fallet”.

Hinder som begränsar det privata nyttjandet kan exempelvis vara att miljöbilen har en begränsad räckvidd (särskilt

elbilarna) och vad gäller gasbilar att gastanken tar upp en stor del av bilens bagageutrymme. Vidare kan tillgången till tankställen för andra drivmedel än bensin och dieselolja vara begränsad.

I Skatteverkets allmänna råd och meddelande finns en förteckning med bilar som vid justeringen av bilförmånsvärde bör anses som närmast jämförbara bil med miljöbilar tillverkade 2002–2011.

Omfattande tjänstekörning

För den som har kört minst 3 000 mil i tjänsten med förmånsbilen under ett kalenderår ska förmånsvärdet normalt beräknas till 75 % av det värde som annars skulle följa av de ovan nämnda reglerna (61 kap. 9 § första stycket IL).

Arbetsgivaren bedömer själv om det finns förutsättning för nedsättning av förmånsvärdet. För att nedsättning ska kunna ske måste 3 000 mil köras under kalenderåret. Det innebär att även om förmånshavare haft förmånsbil under del av år ska ändå tjänstekörningen uppgå till 3 000 mil för att 75 %-regeln ska kunna tillämpas (jfr prop. 1996/97:19 s. 90).

Nedsättning av värdet får ske redan från ingången av året om arbetsgivaren bedömer att förmånshavaren kommer att köra minst 3 000 mil i tjänsten under beskattningsåret. Om förmånshavaren exempelvis slutar sin anställning under året utan att denna körsträcka uppnåtts, ska arbetsgivaren redovisa oreducerat bilförmånsvärdet i skattedeklarationerna och kontrolluppgiften.

Om någon bytt anställning under ett kalenderår och i båda anställningarna använt förmånsbil för tjänsteresor utan kanske att ha uppnått 3 000 mil i tjänsten hos någon av arbetsgivarna, men där tjänsteresorna i de båda anställningarna tillsammans överstiger nämnda körsträcka, kan reduktion göras vid inkomsttaxeringen. Båda arbetsgivarna ska redovisa arbetsgivaravgifter för fullt förmånsvärde. För en näringsidkare som har annat räkenskapsår än kalenderår kan det innebära svårigheter att uppfylla kravet om 3 000 mils tjänstekörning under ett och samma kalenderår trots att denna sträcka kanske uppnåtts under en tolvmånadersperiod. I sådana fall finns möjlighet att göra reducering enligt 61 kap. 19 § IL (nämnd prop. s. 90). (Skatteverket 2006-11-24, dnr 131 718880-06/111.)

Den anställde betalar

Har förmånshavaren haft utgifter för annat än drivmedel för att erhålla bilförmånen ska förmånsvärdet minskas med vad han betalat (61 kap. 11 § första stycket IL). Utgifter som kan

komma ifråga för avräkning kan vara fordonsskatt, trängselskatt, försäkring, besiktning, reparation, extra utrustning eller fast avgift. Ett krav för nedsättning av förmånsvärdet är att förmånshavaren betalar av sin nettolön. Om betalning har skett till någon annan än arbetsgivaren, ska kvitto på betalningen (eller bestyrkt kopia) lämnas till arbetsgivaren som underlag för reduktion.

Det har ingen betydelse om förmånshavaren betalar löpande under året (t.ex. månatligt belopp) eller engångsbelopp. Nedsättning av förmånsvärdet får göras med belopp upp till förmånsvärdet. Även en engångsbetalning i slutet av året reducerar förmånsvärdet retroaktivt för hela året både vad det gäller arbetsgivarens redovisning och den anställdes taxering. Uppkommer underskott får detta inte dras av från annan skattepliktig intäkt eller utnyttjas ett senare år.

Förmånsvärdet är avsett att återspegla de grundläggande kostnaderna för att äga och köra en viss bil. Vissa kostnader ingår inte i denna kalkyl och får därför inte avräknas från förmånsvärdet. Det kan röra sig om oförutsebara utgifter för förmånsbilen, t.ex. självrisk till försäkringsbolag eller annan kostnad till följd av trafikolycka. Mindre utgifter för underhåll, som exempelvis biltvätt, får inte avräknas från förmånsvärdet. Reducering av förmånsvärdet får inte heller ske för egna kostnader för garage eller parkering.

Delad äganderätt

En anställd kan inte undgå bilförmånsreglerna genom att själv vara delägare i en bil som även ägs av arbetsgivaren. Detta gäller även om den anställde själv betalar de kostnader som belöper på hans andel och hans utnyttjande (RÅ 1992 not. 608).

Del av år

Om förmånshavaren utnyttjar bil som tillhandahålls av arbetsgivaren endast del av året, ska förmånsvärdet sättas ned med en tolftedel för varje kalendermånad som denne inte har förmånen (61 kap. 9 § andra stycket IL). Detta innebär att bilförmån endast några dagar under en månad utlöser förmånsvärde för hela månaden. Om förmånshavaren utnyttjar bilen endast under semester eller motsvarande ledighet (attraktiv tid), se 23.4.4 Justering av bilförmån.

Avställd bil

Om förmånsbil varit avställd i enlighet med lagen (2001:558) om vägtrafikregister bör förmånsvärdet sättas ned med en tolftedel för varje hel kalendermånad avställningen varat. Rätten till nedsättning grundar sig på att ett avställt fordon inte får köras annat än till besiktning. Nedsättning på grund av

avställning bör dock i förekommande fall inte tillämpas när en husbil har använts för privat boende eller övernattning i mer än ringa omfattning, jfr kantrubrik ”Användning av husbil” avsnitt 23.4.1.

Byte av bil

Om den anställde byter bil under en månad och bilarna har olika förmånsvärden bör värdet beräknas efter den bil som disponerats längst tid under månaden. Disponeras bilar med olika förmånsvärden lika länge, beräknas förmånsvärdet som ett genomsnitt av förmånsvärdena för dessa bilar.

Ett genomsnittsvärde kan användas om den anställde under året bytt bil vid flertal tillfällen, vilket kan vara vanligt hos t.ex. bilhandelsföretag. Med flertal tillfällen avses minst 10 gånger per år jämnt fördelade under året. Det är de bilar som den anställde faktiskt har disponerat som ska ligga till grund för beräkning av förmånsvärde även i de fall genomsnittsvärde används.

Bilpool

Ett genomsnittsvärde kan användas under vissa förutsättningar. Då bör krävas att underlaget för beräkning av ett genomsnittsvärde för bilar som ingår i bilpool

- avser varje arbetsplats inom företaget,
- utvisar att samtliga bilar som ingår i bilpoolen faktiskt används för privata resor av anställda på arbetsplatsen, och
- justeras så snart en förändring skett av de bilar som ingår i bilpoolen.

Ovanstående gäller även för anställda i bilhandelsföretag. Bytena av bilar bör alltså vara fördelade under året, men detta hindrar inte att man kan köra samma bil flera gånger under året och att varje byte räknas. För poolbilar i dessa fall får drivmedelsförbrukning beräknas på en genomsnittlig förbrukning för bilarna. Övrigt om drivmedelsförmån, se avsnitt 23.4.5.

Körjournal

För anställda i t.ex. bilhandelsföretag som kan tillämpa ovanstående regel om poolbilar är det tillräckligt att varje anställd för en personlig körjournal som visar de privata resorna och där använd bil samt mätarställningen vid resans början och slut noteras.

13 månader

För den som byter anställning under en pågående månad – och som har förmånsbil i båda anställningarna – kommer förmånsvärdet under året att beräknas för 13 månader av arbetsgivarna totalt sett. Bilförmån ska emellertid enligt värderingsreglerna i

61 kap. IL gälla för helt år, varför förmånshavaren via yrkande i sin inkomstdeklaration kan få reducera värdet till 12 månader. Arbetsgivarna i fråga kan dock inte få någon motsvarande reduktion.

23.4.4 Justering av bilförmån

Synnerliga skäl

Förmånsvärdet får justeras uppåt eller nedåt, om det finns synnerliga skäl (61 kap. 18 § IL).

Som synnerliga skäl för att justera värdet av bilförmån nedåt anses *att* bilen använts som arbetsredskap, *att* bilen använts i taxinäring och har körts minst 6 000 mil i verksamheten under kalenderåret och att dispositionen för privat körning varit begränsad i mer än ringa utsträckning, eller *att* det finns andra liknande omständigheter (61 kap. 19 § IL).

Grunden ”att det finns liknande omständigheter” kan tillämpas i andra situationer när möjligheten att använda bilen privat i något avseende är begränsad. Så kan exempelvis vara fallet om bilen har använts huvudsakligen i tjänsten och den skattskyldige kan visa att den privata körsträckan varit mycket begränsad i förhållande till den totala körsträckan utan att för den skull ringa användning kan anses föreligga. Även i den situationen att två personer använder samma förmånsbil bör förmånsvärdet som utgår från hel bilförmån justeras, eftersom möjligheten att använda bilen privat är begränsad för var och en av dem.

Regler för justering av bilar som deltar i ett test för att prova ut ny eller förbättrande miljö- eller säkerhetsteknik finns i 61 kap. 19 b § IL (se nedan under Testbil).

Det kan förekomma situationer där justering kan anses motiverad enligt flera justeringsgrunder. Justering enligt en grund utesluter inte justering enligt en annan. I en sådan situation bör storleken av justeringen grunda sig på en samlad bedömning av de hinder som begränsar det privata nyttjandet av förmånsbilen (prop. 1999/2000:6 s. 47–48).

Bestämmelsen om att förmånsvärdet ska sättas ned till 75 % om förmånshavaren har kört minst 3 000 mil i tjänsten under ett kalenderår kan tillämpas parallellt med justeringsreglerna. Beträffande frågan hur justering ska beaktas i avräkningsordningen när förmånsvärde beräknas, se nedan vid kantrubriken Avräkningsordning.

Att det krävs synnerliga skäl för justering innebär enligt förarbetena att justering endast ska tillåtas i undantagsfall, då de förenklingsvinster som schablonen bygger på i annat fall skulle gå förlorade. Av denna anledning föreligger inte grund för justering exempelvis om det privata nyttjandet har begränsats till resor mellan bostaden och arbetet eller om det på en förmånsbil förekommer reklamskyltar, firmanamn och liknande (prop. 1986/87:46 s. 19).

I vissa fall kan någon justering nedåt inte beräknas enligt ordinarie justeringsregler trots att synnerliga skäl föreligger. Detta kan som exempel bli fallet för lätt lastbil som används som arbetsredskap och nybilspriset understiger tre alternativt fem prisbasbelopp eller för vilken miljöbilsreglerna ska tillämpas. I sådant fall bör justering göras till 90 % av förmånsvärde beräknat enligt de vanliga reglerna för bilförmån.

Justeringsreglerna kan bli aktuella att tillämpa

- vid inkomsttaxeringen (61 kap. 18–19 b §§ IL), och
- när arbetsgivare hos Skatteverket ansökt om justering av underlaget för beräkning av arbetsgivaravgifter (9 kap. 2 § SBL) och skatteavdrag (8 kap. 16 § SBL).

Om förmånshavaren anser att värdet i kontrolluppgiften är felaktigt, kan han vid inkomsttaxeringen begära att värdet justeras till annat belopp. Justering av förmånsvärdet för beräkning av skatteavdrag under inkomståret kan däremot inte sökas av förmånshavaren.

Arbetsgivare som vill beräkna arbetsgivaravgifterna på ett justerat förmånsvärde ska ansöka om detta hos sitt skattekontor. Om ansökan beviljas ska arbetsgivaren använda sig av det justerade värdet vid beräkning av skatteavdrag, arbetsgivaravgifter och i kontrolluppgiften.

Det justerade värdet behöver inte automatiskt ligga till grund för taxeringen. Omständigheter som gör att värdet bör vara något annat kan ha inträffat eller inte visat sig vara kända för arbetsgivaren.

En grundläggande förutsättning för justering är att dispositionsmöjligheten att använda bilen för privat körning är begränsad. De i lagtexten angivna justeringsgrunderna är primärt knutna till bilens rent fysiska skick eller tillstånd, t.ex. om bilen är en lätt lastbil eller personbil inrättad för transport av verktyg eller skrymmande utrustning, vilket gör det möjligt

att redan före beskattningsårets ingång bedöma om det finns förutsättningar för justering. Även omfattning av den privata körningen kan vägas in. Förändringar under året kan beaktas genom att arbetsgivaren söker ny justering av underlaget.

Bilen används som arbetsredskap

Som synnerliga skäl för justering nedåt av värdet av bilförmån anses att bilen använts som arbetsredskap. Med bil som har karaktär av arbetsredskap avses bil som i väsentlig mån är inredd eller avpassad för annat än persontransport, t.ex. installations- eller distributionsbilar av olika slag, vilket begränsar det privata nyttjandet (prop. 1993/94:90 s. 93).

Lätt lastbil

Kan förmånshavaren visa, att han med hänsyn till tjänstebehovet varit tvungen att nyttja lätt lastbil med flak eller lastkåpa, av skåpmodell eller i övrigt med sådan fast utrustning eller inredning att det privata nyttjandet avsevärt begränsats, bör justering ske. I dessa fall kan värdet enligt Skatteverkets allmänna råd beräknas på följande sätt.

För lätta lastbilar vars totalvikt understiger 3 000 kg beräknas förmånsvärdet efter ett nybilspris som motsvarar lägst tre för modellåret gällande prisbasbelopp med tillägg för anskaffningskostnaden för all extrautrustning. För lätta lastbilar som har en totalvikt av 3 000 kg eller mer beräknas förmånsvärdet på motsvarande sätt med den skillnaden att nybilspriset i sistnämnda fall motsvarar lägst fem – för modellåret gällande – prisbasbelopp med tillägg för anskaffningskostnaden för extrautrustning.

Extrautrustning såsom vinschar, kranar och dylikt som anskaffats endast för tjänstebruk, beaktas inte vid förmånsvärderingen.

För bilmodeller som är sex år eller äldre, dvs. årsmodell 2005 eller äldre, bör förmånsvärdet beräknas utifrån prisbasbeloppet för kalenderåret sex år före beskattningsåret.

Prisbasbeloppet uppgår till 39 300 kr för år 2004, 39 400 kr för år 2005, 39 700 kr för år 2006, 40 300 kr för år 2007, 41 000 för år 2008, 42 800 för år 2009, 42 400 för år 2010, samt 42 800 för 2011.

Exempel

Lätt lastbil med flak, bilmodell 2007. Totalvikten understiger 3 000 kg. Extrautrustningen uppgår till 20 000 kr. Nybilspriset beräknas till 3 prisbasbelopp för aktuellt år (40 300 kr) dvs. 120 900 kr.

0,317 x 42 800 kr =	13 567 kr
0,0213 x 140 900 kr =	3 001 kr
0,09 x 140 900 kr =	12 681 kr
Summa =	29 249 kr

Förmånsvärdet blir avrundat 29 200 kr för helt år.

Enbart den omständigheten att bilen är registrerad som lätt lastbil utgör inte grund för justering av förmånsvärdet. För justering krävs att förmånshavaren visar att det på grund av t.ex. flak- eller skåpmodell, fast inredning eller svårhanterad utrustning finns betydande inskränkningar i möjligheten att nyttja bilen för privata resor. Valet av fordon med flak eller fast inredningen ska även vara föranlett av tjänstebehovet. Det förekommer att s.k. vans och stadsjeepar och liknande fordon med hög personbilskomfort används som förmånsbilar. Justering är i sådana fall ofta inte motiverad, då bilarna t.ex. saknar fasta utrustningar och inredningar och lastutrymmet med enkla grepp kan förvandlas till passagerarplats för flera.

Personbil som arbetsredskap

Med bil som har karaktär av arbetsredskap bör avses att bilen i väsentlig mån är inredd eller avpassad för annat än persontransport, t.ex. installations- eller distributionsbilar av olika slag (servicebilar), vilket begränsar det privata nyttjandet av bilen (prop. 1993/94:90, s. 93). Om bilens inredning inte är fast bör en förutsättning för justering enligt Skatteverkets allmänna råd vara att utrustningen är tung eller kräver stort utrymme och att det är förenat med stora svårigheter att lasta i och ur den. I RÅ 2000 ref. 43 har domstolen funnit att även den omständigheten att bilen är lastad med omfattande material som är mycket tidsödande att lasta i och ur vid varje arbetsdags början och slut kan vara grund för justering av förmånsvärdet, vilket i detta fall skedde till 70 % av fullt värde. Justering kan således aktualiseras för bilar som används av serviceinstallatörer m.fl.

Förmånsvärdet får beräknas med hänsyn till omständigheterna i det enskilda fallet. Högre förmånsvärde än 75 % av fullt förmånsvärde bör enligt Skatteverkets allmänna råd inte komma ifråga. Detta är ett uttryck för att en ringa inskränkning inte ska leda till justering.

Taxibil

Synnerliga skäl för justering nedåt av förmånsvärdet ska anses föreligga om bilen används i taxinäring och har körts minst 6 000 mil i tjänsten under kalenderåret och dispositionen för privat körning i mer än ringa utsträckning varit begränsad (61 kap. 19 § IL). En sådan begränsning kan exempelvis före-

ligga när taxibilen används i sådan omfattning i taxiverksamheten att det krävs extrapersonal, utöver heltidsarbetande chaufför, för att ha den i trafik (prop. 1996/97:19 s. 90 f.). Så kan vara fallet med taxibil som körs av förmånshavaren på heltid måndag–fredag och på helgen av annan person. Enligt nämnda proposition kan 3 000-milsregeln tillämpas parallellt också med denna justeringsregel. Hur stor justering av förmånsvärdet som bör göras får bedömas med hänsyn till omständigheterna. Skatteverket anger i sina allmänna råd att justering bör ske till lägst 40 % av prisbasbeloppet. I sådant fall bör denna justering även anses omfatta reduktion för 3 000-milsregeln, dvs. någon ytterligare reduktion bör inte göras.

För taxibilar som körts mindre än 6 000 mil i tjänsten gäller vanliga regler för nedsättning och justering av förmånsvärdet.

Förmånsvärdet för en taxibil kan även justeras enligt reglerna för personbil som arbetsredskap. Enligt skatteutskottet finns det justeringsmöjligheter så att förmånen av att kunna använda exempelvis en stor specialutrustad taxi i allmänhet kan begränsas till värdet för en normalbil (SkU 1993/94:10).

Bilen används huvudsakligen i tjänsten

Justering bör även kunna medges om bilen huvudsakligen används i tjänsten och förmånshavaren kan visa att den privata körsträckan varit mycket begränsad i förhållande till den totala körsträckan utan att för den skull ringa användning kan anses föreligga. Vilket värde som ska åsättas förmånen får bedömas med hänsyn till samtliga omständigheter (prop. 1993/1994:90 s. 93).

Av Skatteverkets allmänna råd framgår att justering bör ske till lägst 40 % av prisbasbeloppet om betydande hinder finns att använda bilen privat. Så kan vara fallet om bilen används av mer än en förare eller annars används i verksamhet på sådant sätt som medför betydande hinder för det privata nyttjandet, t.ex. jourberedskap. För att justering ska komma ifråga krävs att bilen är anskaffad för verksamheten.

Testbil

Justering nedåt av bilförmånsvärdet får också ske när bilen ingår i en större grupp av bilar som deltar i ett test eller liknande för utprovning av ny eller förbättrande miljö- eller säkerhetsteknik eller liknande och bilen i det utförandet inte finns att köpa på den allmänna marknaden inom EES-området (61 kap. 19 b § IL).

I förarbetena anges att sådana bilar många gånger har ett lika högt och ibland högre nybilspris än sina traditionella mot-

svarigheter på marknaden. Det är då rimligt att den som deltar i ett sådant försök eller sådan test ska kunna få värdet justerat nedåt. Försöket eller testen innebär ju att tekniken inte är fullt utprovad eller att man t.ex. inte vet hur bilen klarar ett kallt klimat. Även andra inskränkningar kan förekomma, som t.ex. fallet är för de bilar som kör på vissa alternativa bränslen för vilka det kan finnas få tankställen (se även vid Miljöbil) (prop. 1996/97:19 s. 63).

Justering bör ske ned till en nivå som motsvarar förmånsvärdet för motsvarande bil utan den särskilda utrustning eller teknik som testas eller är under utprovning eller med beaktande av de särskilda inskränkningar som deltagandet i testet får antas medföra (prop. 1996/97:19 s. 91).

Delad dispositionsrätt

Sådan begränsning av möjligheten att använda en förmånsbil privat som följer av att t.ex. två anställda delar på dispositionsrätten till bilen bör anses som sådana synnerliga skäl som motiverar justering (61 kap. 10 § IL). Utgångspunkten i sådana fall är att en förmånsbil sammantaget endast bör medföra högst ett fullt förmånsvärde. Förmånsvärdet bör således justeras till 50 % om den anställde delar dispositionsrätten till en förmånsbil med en annan anställd så att han endast kan utnyttja bilen under halva tiden (Skatteverket 2005-06-20, dnr 130 278670-05/111).

Absolut hinder att nyttja bilen

Förmånsvärdet kan justeras nedåt om det under en mer betydande och sammanhängande tidsrymd föreligger ett absolut hinder att nyttja bilen och bilen under denna period inte har kunnat användas av någon närstående till förmånshavaren eller i övrigt för familjens räkning.

Förmånsvärdet bör i dessa fall reduceras med 1/9 per hel kalendermånad som hindret har bestått utöver tre månader. Om hindret bestått under kortare tid sker ingen reduktion.

Om tidsperioden sträcker sig över ett årsskifte bör hela den period som hindret har bestått beaktas när man bedömer om det finns skäl för justering. Det bör dock observeras att justering inte kan ske för mer än nio månader under ett och samma kalenderår. Justeringsregeln tillämpas i de fall förmånshavaren inte har kunnat frånträda avtalet om förmånsbil och att ett absolut hinder att nyttja bilen förelegat. Exempel på sådant hinder är sjukhusvistelse och körkortsindragning. Har avtalet om förmånsbil hävts upphör naturligtvis förmånen och någon reduktion är inte aktuell. Det samma gäller om bilen avställts.

Bil under semester

Om förmånshavaren har haft bilförmån endast under en kortare tidsperiod, t.ex. under semestertid eller motsvarande ledighet, bör förmånsvärdet i förekommande fall justeras uppåt vid inkomsttaxeringen. Förmånsvärdet bör då beräknas till det belopp som motsvarar den inbesparing som gjorts jämfört med om bilen i stället hyrts under denna tidsperiod.

Avräknings-ordning

Värdet av en bilförmån kan komma att bestämmas med hänsyn till såväl justerings- som nedsättningsregler. Det förekommer att flera av dessa regler är tillämpliga när det gäller att bestämma ett och samma bilförmånsvärde. Skatteverket har lämnat allmänna råd om i vilken ordning avräkning bör ske.

Finns det grund för justering i såväl höjande som sänkande riktning bör justering i höjande riktning föregå justering i sänkande riktning. Finns det flera grunder för justering bör storleken av justeringen grunda sig på en samlad bedömning av de hinder i det enskilda fallet som begränsar det privata nyttjandet av den aktuella bilen. Avräkning från förmånsvärdet bör ske i den ordning som anges nedan, med undantag för justerat förmånsvärde för taxibil i vissa fall. Har Skatteverket fattat beslut om justering till 40 % av ett prisbasbelopp, dvs. till den lägsta nivån, bör denna justering i förekommande fall anses omfatta även nedsättning för 3 000-milsregeln.

1. Förmånsvärde beräknat enligt (61 kap. 5–8 §§ IL)
2. Nedsättning för miljöbil (61 kap. 8 a § IL)
3. Justering på grund av synnerliga skäl, uppåt eller nedåt (61 kap. 18, 19 eller 19 b §§ IL)
4. Reduktion vid omfattande tjänstekörning (61 kap. 9 § första stycket IL)
5. Nedsättning vid del av år (61 kap. 9 § andra stycket IL)
6. Nedsättning för lämnad ersättning (61 kap. 11 § första stycket IL)

23.4.5 Fritt drivmedel

Uppräkning 1,2 vid taxeringen

Om den anställde förutom bilförmån har förmån av fritt drivmedel för förmånsbilen ska denna förmån värderas separat. Värdering görs såväl vid inkomsttaxeringen som i kontrolluppgiften till marknadsvärdet multiplicerat med 1,2 av värdet av den mängd drivmedel som kan antas ha förbrukats för bilens totala körsträcka under den aktuella tiden. Om den anställde gör sannolikt att den mängd drivmedel som han har

förbrukat vid privat körning är lägre, ska marknadsvärdet för drivmedlet sättas ned i motsvarande mån (61 kap. 10 § IL).

Bevisbördan

Högsta förvaltningsdomstolen har slagit fast att om det är utrett att en skattskyldig har bilförmån kan Skatteverket också använda en presumtion för drivmedelsförmån under förutsättning att det är utrett att företaget har betalt drivmedlet för bilen (RÅ 2010 ref. 30). Domstolen är tydlig med att drivmedelsförmån ska bestämmas till marknadsvärdet multiplicerat med 1,2 av den mängd drivmedel som kan ha förbrukats för förmånsbilens totala körsträcka, om inte den skattskyldige gjort sannolikt att den mängd drivmedel som har förbrukats vid privat körning varit lägre. Detta görs i första hand genom körjournal eller liknande handling. Även om körjournal saknas kan det ibland av omständigheterna i ärendet framstå som troligt att bilen använts för tjänsteresor i verksamheten. I sådana fall ska en skälig fördelning mellan tjänstekörning och privatkörning göras. Man får då beakta den totala körsträckan, eventuellt annat underlag för tjänstekörning, verksamhetens behov av körning, bilens karaktär av arbetsfordon, eventuell omfattning av arbetsresor, privat bilinnehav m.m.

En månads förskjutning

Förmån av fritt drivmedel ska räknas till månaden efter den då drivmedlet kommit den anställde till del (10 kap. 10 § IL). Det innebär att den som får bensin i januari blir skattskyldig för denna i februari. I kontrolluppgiften som avser inkomstår 2011 för en anställd redovisas således drivmedelsförmån som erhållits fr.o.m. december 2010 t.o.m. november 2011.

Den anställde betalar

Skatteutskottet framhåller i sitt yttrande till finansutskottet att om arbetsgivaren betalar drivmedelskostnader för arbetstagarens privata resor får normalt en skattepliktig förmån anses ha uppkommit som ska värderas till marknadsvärdet multiplicerat med 1,2. I sådant fall är arbetsgivaren i förekommande fall också berättigad till avdrag för den ingående momsen på drivmedlet. Om arbetstagaren ersätter arbetsgivaren med visst belopp, t.ex. drivmedlets marknadsvärde, ska förmånsvärdet sättas ned med ersättningens belopp. I dessa fall uppkommer således en förmån – motsvarande uppräkningen – även om den anställde betalar drivmedlets marknadsvärde (bet. 1996/97:FiU1 s. 106 f.).

Ingen justering

De olika former av justering eller nedsättning som i vissa fall görs av bilförmånsvärdet påverkar inte drivmedelsförmånen.

Drivmedel i övrigt

Förmån av fritt drivmedel som inte avser förmånsbil utan privat bil eller båt etc. beskattas till marknadsvärdet, dvs. till priset på bensin eller diesel etc. på orten.

23.4.6 Trängselskatt som avser privata resor

Högsta förvaltningsdomstolen har beslutat att om arbetsgivaren står för kostnaden för trängselskatt som avser den anställdes privata resor med förmånsbil sker ingen ytterligare beskattning av förmån utöver bilförmån (RÅ 2008 ref. 60).

Om den anställde av sin nettolön ersätter arbetsgivaren för sådan kostnad för trängselskatt ska bilförmånsvärdet sättas ner med motsvarande belopp.

23.5 Reseförmån med inskränkande villkor

Trafik- och resebyråföretag

Vid reseförmån på grund av anställning eller särskilt uppdrag inom rese- eller trafikbranschen ska, om resan är förenad med inskränkande villkor, förmånsvärdet beräknas enligt särskilda bestämmelser. Med inskränkande villkor avses villkor som innebär att resan får göras bara under vissa tider, på vissa avgångar eller under förutsättning att det finns plats vid resans avgång, och villkor som är väsentligt sämre än för resor som säljs på den allmänna marknaden (61 kap. 12 § IL).

Förmån av flygresa värderas enligt en individuell beskattningsmodell där varje enskild resa värderas enligt schablon (61 kap. 13 § IL).

Förmån av inrikes tågresor ska värderas enligt en schablonmodell som innebär att värdet är en viss andel av marknadspriset på de årskort som finns på marknaden (61 kap. 14 § IL).

Sådan reseförmån ska tas upp som intäkt det beskattningsår som den anställde disponerar över årskortet (10 kap. 9 § IL).

Vilka företag som ska omfattas av begreppet ”rese- eller trafikbranschen” är inte klart definierat. Skatteverket har i ett brevsvar ansett att det bör vara företag som tillhandahåller persontrafik (2000-11-28 dnr 10503-00/120).

Flygresor

En flygresa med sådana inskränkande villkor att resan får göras bara om det finns plats vid avgången ska värderas till 40 % av det lägsta normalt förekommande pris som en konsument har fått betala för motsvarande resa utan inskränkande villkor under perioden från och med oktober andra året före

beskattningsåret till och med september året före beskattningsåret. Flygresor med andra inskränkande villkor ska värderas till 75 % av nämnda pris.

När det lägsta normalt förekommande priset för en motsvarande resa utan inskränkande villkor ska bestämmas, ska en jämförelse göras med priser för flygresor med samma destinationsort eller, om en sådan jämförelse är svår att göra, med en likartad resesträcka.

Tågresor

Årskort som avser inrikes tågresor ska värderas till 5 % av det pris som en konsument får betala för ett årskort som ger rätt till motsvarande resor utan inskränkande villkor under beskattningsåret. För barn som under beskattningsåret fyller 16, 17 eller 18 år ska årskortet värderas till 50 % av detta värde. För barn som under beskattningsåret fyller högst 15 år ska årskortet värderas till noll (prop. 1995/96:152, s. 45–53).

23.6 Ränteförmån

Bestämmelserna om förmån av räntefria eller lågförräntade lån från arbetsgivare finns i 61 kap. 15–17 §§ IL. Ränteförmånen anses som en betald ränteutgift. Ett belopp som motsvarar värdet av sådan ränteförmån som ska tas upp i inkomstslaget tjänst ska dras av i inkomstslaget kapital (42 kap. 11 § IL). Avdragsrätten uppkommer det år skatteplikten inträder. Beträffande avdrag för ränteutgifter, se avsnitt 30.11. Skatteplikten inträder när förmånen erhålls, dvs. löpande under kredittiden. Med avtalad ränta avses den ränta som den anställde enligt avtalet ska betala för beskattningsåret. När de olika betalningsterminerna infaller är utan betydelse.

Exempel

En anställd får den 1 oktober år 1 ett lån på 100 000 kr från sin arbetsgivare med 5 % ränta. Räntan erläggs halvårsvis, dvs. första gången den 31 mars år 2. Jämförelseräntan är 8 % för år 1. Ränteförmånen för år 1 uppgår till (8 - 5 =) 3 % för tre månaders tid, dvs. 100 000 x 0,03 x 3/12 = 750 kr.

Reglerna tillämpas om det är fråga om lån från arbetsgivare eller uppdragsgivare. Med lån från arbets- eller uppdragsgivare jämställs annat lån om det finns anledning att anta att det är arbets- eller uppdragsgivaren som har förmedlat lånet. Även lån som kan anses ha samband med tidigare anställning eller

uppdrag likställs med lån från arbets- eller uppdragsgivare (prop. 1989/90:110, s. 674).

Om förmånen tillfaller en närstående till den anställde, ska beskattning ske hos den anställde. I fråga om lån från fåmansföretag till företagsledare eller denne närstående person samt s.k. förbjudna lån gäller särskilda regler (se avsnitt 43.6).

Med lån i detta sammanhang avses alla penninglån till anställda. Dock ska det vara fråga om lån i vedertagen mening. Detta innebär att varken förskott på lön eller uppdragsersättning, eller normala kreditköp hos arbetsgivaren eller uppdragsgivaren bör betraktas som lån. Å andra sidan omfattas både kortfristiga lån och lån av mindre belopp av reglerna (prop. 1981/82:197, s. 60).

Förmånliga villkor

Som förutsättning för förmånsbeskattning gäller att lånet vid dess upptagande innebar en förmån och att förmånen fås på grund av tjänsten eller uppdraget. Hos arbetsgivare som i sin ordinarie verksamhet erbjuder lån till allmänheten uppstår en skattepliktig löneförmån om de anställda erbjuds lån till mer fördelaktiga villkor än de som erbjuds allmänheten. För övriga arbetsgivare, som inte sysslar med kreditgivning, får vid bedömandet om en förmån utgått eller inte jämförelse göras med de marknadsmässiga villkor avseende kreditgivning som gällde vid tiden för lånets upptagande (prop. 1990/91:54, s. 303).

Avgörande för bedömningen av om det är fråga om en förmån eller inte är lånevillkoren, dvs. om lånet har lämnats på villkor som är mer förmånliga än de marknadsmässiga. Då avses inte enbart räntevillkoren utan även övriga villkor. Detta innebär att en jämförelse får göras mellan den avtalade räntan och marknadsräntan för den typ av lån det är fråga om. Jämförelsen görs vid lånetillfället. Ändras avtalsvillkoren därefter får ett nytt kreditavtal anses ha ingåtts och en ny bedömning göras i förmånsfrågan.

Den anställde kan i samband med förmånligt lån få ytterligare förmåner för vilket värde beskattning ska ske som intäkt av tjänst. Om arbetsgivaren exempelvis på grund av ett sjunkande ränteläge tillåter den anställde att i förtid lösa in ett bundet lån eller under bindningstiden sänker räntan bör detta i sig kunna ses som en förmån med ett värde motsvarande den kostnad som långivaren vid marknadsmässiga villkor tar ut i sådana fall (prop. 1992/93:127, s. 41).

Värderings-principer

Om det finns en förmån, ska denna värderas. Reglerna innehåller två olika värderingsprinciper beroende på vilket slags lån det är fråga om. När det gäller lån med fast ränta, helt räntefritt lån eller sådana lån där räntan ska utgå i fast förhållande till marknadsräntan, görs värderingen med utgångspunkt från ränteläget när lånet tas upp. För övriga lån (med rörlig ränta) görs värderingen med utgångspunkt från statslåneräntan (SLR) vid utgången av november året före beskattningsåret med tillägg av en procentenhet. För dessa lån finns också en möjlighet att ändra förmånsvärdet under löpande år, se nedan.

Lån i svensk valuta med fast räntesats

Värdet av ränteförmån vid lån i svensk valuta med en fast räntesats eller med en räntesats som står i fast förhållande till marknadsräntan för motsvarande lån ska beräknas på grundval av skillnaden mellan SLR när lånet togs upp plus en procentenhet och den avtalade räntesatsen (61 kap. 15 § IL).

På samma sätt behandlas räntefritt lån. Det beräknade förmånsvärdet gäller under hela den tid som lånet löper med oförändrade villkor.

Det kan uppkomma situationer där det bedöms finnas ett förmånligt lån eftersom den avtalade räntan understiger marknadsräntan, men där något förmånsvärde inte uppkommer på grund av att jämförelseräntan (SLR + 1) understiger den avtalade räntan. Om så är fallet uppkommer inte heller senare något förmånsvärde, såvida inte lånevillkoren ändras så att ett nytt avtal får anses föreligga (prop. 1992/93, s. 56).

Med lån för vilka räntan bestämts att utgå efter en fast räntesats avses lån som löper med en på förhand bestämd ränta under hela lånetiden eller lånets villkorstid. Exempel härpå är ett femårigt bundet bostadslån där räntesatsen för hela femårsperioden anges vara t.ex. 5,5 %. Hit hör också räntefria lån. Till denna grupp räknas också lån där räntan är bestämd i en fast relation till marknadsräntan. Så kan exempelvis vara fallet om det avtalats att räntan under en viss bestämd period ska utgå efter en räntesats som vid varje tillfälle ligger en procent under marknadsräntan för den typ av lån som det är fråga om (prop. 1992/93:127, s. 55–56).

Om ett lån av de slag som nämns ovan tagits före den 5 december 1986, dvs. innan SLR tillskapades som räntebegrepp, ska som jämförelseränta, i stället för SLR med tillägg av en procentenhet, tillämpas den vid lånetillfället gällande marknadsräntan för lån av samma typ som ligger till grund för SLR med tillägg av en procentenhet.

Annat lån i svensk valuta

Värdet av ränteförmån vid annat lån i svensk valuta – lån med rörlig ränta – ska beräknas på grundval av skillnaden mellan SLR vid utgången av november året före beskattningsåret plus en procentenhet och den avtalade räntan för beskattningsåret (61 kap. 16 § IL).

Senare inträffade ränteförändringar ska i vissa fall beaktas. Om SLR vid utgången av maj under beskattningsåret har ändrats – uppåt eller nedåt – med minst två procentenheter sedan utgången av november året före beskattningsåret, ska förmånsvärdet för tiden juli–december under beskattningsåret beräknas på grundval av skillnaden mellan SLR vid utgången av maj under beskattningsåret plus en procentenhet och den avtalade räntan (61 kap. 16 § andra stycket IL).

Vid utgången av november 2010 var SLR 2,84 %. För beskattningsåret 2011 ska förmånens värde således beräknas till skillnaden mellan 3,84 % och den avtalade räntan.

Lån i utländsk valuta

För ränteförmåner vid lån i utländsk valuta ska förmånsvärdet beräknas efter samma värderingsregler som gäller lån som upptagits i svensk valuta med den ändringen att i stället för SLR ska närmast motsvarande ränta för lån i den aktuella valutan användas (61 kap. 17 § IL). Som motsvarande ränta i förhållande till SLR anses den räntesats som utgår vid riskfria långsiktiga placeringar – marknadsräntan (prop. 1990/91:54, s. 304). För att lån ska anses upptaget i utländsk valuta ska låntagaren (den anställde) stå den s.k. valutarisken.

Vid beräkning av förmånsvärde avseende förmånligt lån i utländsk valuta som löper med rörlig ränta, bör enligt Skatteverkets allmänna råd följande jämförelseräntor, dvs. marknadsränta vid utgången av november 2010 + 1 procentenhet, tillämpas. De bör användas för hela beskattningsåret 2011, såvida inte ränteläget vid utgången av maj under beskattningsåret föranleder annat (se ovan).

EUR	euro	2,68 %
GBP	brittiska pund	2,92 %
CHF	schweiziska francs	3,88 %
JPY	japanska yen	1,45 %
DKK	danska kronor	2,97 %
NOK	norska kronor	3,55 %
CAD	kanadensiska dollar	3,35 %
AUD	australiensiska dollar	6,12 %
USD	amerikanska dollar	2,46 %

23.7 Bostadsförmån

Förmån av bostad på grund av tjänst är en skattepliktig förmån. I inkomstskattelagen finns inga särskilda bestämmelser avseende värdering av bostadsförmån. Värdering ska därmed göras enligt huvudregeln att inkomster i annat än pengar ska värderas till marknadsvärdet (11 kap. 1 § och 61 kap. 2 § IL).

Marknadsvärdet vid taxeringen

Förmånen ska värderas till vad det normalt hade kostat för den anställde att själv hyra bostaden utan arbetsgivarens medverkan.

Vid värdering av bostadsförmån i hyreslägenhet är det naturligt att utgå från kvadratmeterpriset för boytan för andra lägenheter i huset, eller om detta inte avspeglar ortens hyrespris, från kvadratmeterpriset för hyreslägenheter på orten. Här ger de allmännyttiga bostadsföretagens hyresnivåer ledning.

Bostadsförmån i villa värderas som regel med ledning av hyresnivån hos allmännyttiga bostadsföretag på orten och med hänsyn till omständigheter som storlek, läge, standard m.m. Hur dessa faktorer bör påverka värdet anges i Skatteverkets allmänna råd. Se även Skatteverkets skrivelse angående värdering av bostadsförmån vid 2012 års taxering (2011-12-13, dnr 131 702412/111).

Schablonvärde för arbetsgivaren

Vid beräkning av skatteavdrag och arbetsgivaravgifter samt vid lämnande av kontrolluppgift ska värdet av förmån av någon annan bostad här i landet än semesterbostad eller fri bostad i privathem (se nedan) beräknas schablonmässigt enligt värdetabeller (8 kap. 15 § SBL). De värden som gäller för beskattningsåret 2009 framgår av Skatteverkets föreskrifter (SKVFS 2010:13). Detta innebär att den anställde ofta måste frångå värdet i kontrolluppgiften för att lämna en korrekt inkomstdeklaration.

Värdet av en tjänstebostad som är större än vad förmånshavaren och hans familj behöver ska beräknas som värdet av en normal bostad för dem. Detta gäller dock bara om bostadens storlek beror på den skattskyldiges representationsskyldighet eller på annat sätt beror på tjänsten (61 kap. 20 § IL). Beräkning av bostadsförmånsvärdet med hänsyn till representation i bostaden bör i huvudsak avse sådana fall då bostaden är anpassad till mer omfattande representation och sådan faktiskt utövas i annan ordning än intern representation (prop. 1996/97:173 s. 43).

I Skatteverkets allmänna råd sägs följande. Om en tjänstebostad på grund av en i tjänsten ålagd representationsskyldighet och med hänsyn till förmånshavarens inkomstförhållanden, ställning m.m. är större än vad som kan anses vara normalt för förmånshavaren och hans familj bör förmånsvärdet beräknas efter en för denne normal bostad, om förmånshavaren visar att det finns behov av att kunna utöva representation i bostaden, att extern representation faktiskt utövas i mer än obetydlig omfattning och att förmånshavaren saknar tillgång till representationsvåning eller andra särskilda representationslokaler.

Möjlighet till nedsättning i andra fall än representationsfallen innebär att en individuell prövning bör göras av vad som skulle vara normalt för just den förmånshavare som har tjänstebostaden. Det medför att sådana omständigheter som familjens storlek, inkomstförhållanden, ställning och tidigare bostadsförhållanden kan ha betydelse. Således kan en och samma bostad komma att medföra olika förmånsvärden beroende på vem som bor i tjänstebostaden (prop. 1996/97:173 s. 42–43).

Värderingen av en ”normal bostad” för tjänsteinnehavaren bör avse det hyresvärde som gäller på orten för en bostad av motsvarande standard och med den storlek som bedömts skälig. Hänsyn tas alltså till att hyran per kvadratmeter är högre i mindre än i större bostäder. I Skatteverkets skrivelse ”Värdering av bostadsförmån vid varierande lägenhetsstorlek” framgår en metod att beräkna bostadsförmånsvärdet när bostadsytan är större än bostad av normal storlek (70 kvm), (2007-10-31, dnr 131 556272-07/111).

Justering vid tjänstebostad

I vissa yrken förekommer det att en tjänst är förenad med en tjänstebostad, t.ex. för landshövdingar och biskopar. Tjänstebostad kan också anvisas en kyrkoherde eller komminister m.fl. När en tjänstebostad anvisats är den som innehar tjänsten skyldig att bo i den bostaden. Någon valfrihet finns inte i dessa fall (prop. 1996/97:173 s. 34–35).

I fråga om bostadsförmån för präster har skatteutskottet i sitt betänkande anfört följande: ”Den begränsning till en boyta på 100 kvadratmeter som i praktiken tillämpats i fråga om präster får ses som praktisk lösning till följd av prästernas särskilda tjänsteförhållanden och prästgårdarnas allmänna beskaffenhet. Lösningen bör också ses mot bakgrunden att hyresvillkoren bestämts i särskild ordning med utgångspunkten att uppnå en marknadsmässig hyra för en normalbostad” (SkU 1997/98:4 s. 24).

Justering av schablonvärde

Även det schablonmässigt beräknade underlaget för arbetsgivaravgifter får justeras i vissa fall (9 kap. 2 § SBL). Justering får ske om hyrespriset på orten avviker med mer än 10 % från det schablonberäknade värdet.

Garage, städning m.m.

Värdet av garageförmån ska beräknas särskilt, liksom förmån av fri trädgårdsskötsel, snöskottning, städning, larm, kabel-TV etc.

Bostadsförmån i privathem

Värdet av bostadsförmån som en fysisk person får av en annan fysisk person och som ges ut i dennes hushåll värderas till 600 kr för hel kalendermånad eller 20 kr per dag för en del av kalendermånad (61 kap. 3 a § IL).

Bestämmelsen är tillämplig exempelvis på barnflickor och annan hemhjälp som bor hos den familj där de tjänstgör. I de fall en förmånstagare får en bostadsförmån i en lägenhet eller ett hus som är skilt från utgivarens hushåll, ska värderingsreglerna inte tillämpas (prop. 2000/01:7 s.33).

Justering för praktikant

För praktikant eller motsvarande, t.ex. elev vid sjuksköterskeskola, finns en särskild justeringsregel (61 kap. 21 § IL). Om praktikanten får bostadsförmån och inte någon kontant ersättning eller bara obetydlig annan ersättning får förmånens värde justeras till skäligt belopp.

23.8 Förmån av fri semesterbostad

Marknadsvärdet

Förmån av fri eller subventionerad semesterbostad är en skattepliktig förmån. Förmånen ska beräknas till marknadsvärdet vid beräkning av skatteavdrag och arbetsgivaravgifter, ifyllande av kontrolluppgift och vid inkomsttaxeringen. Med semesterbostad avses bostadslägenhet som för förmånshavaren utgör en semesterbostad, dvs. som används av honom för semester- eller fritidsändamål (prop. 1993/94:90 s.103 och 1996/97:173). Som semesterbostad räknas inte bostadslägenhet där förmånshavaren har sin stadigvarande bostad.

Vid värderingen, t.ex. av en semesterbostad som fått nyttjas under ett par veckor, saknar det betydelse om förmånsgivaren själv äger bostaden eller hyr den. Inte heller avgörs värdet primärt av hur stora kostnader för bostaden som belastar företaget eller vad företaget faktiskt har erlagt i hyra för bostaden. Det är hyreskostnaden för likvärdiga semesterbostäder på orten under den aktuella tidsperioden som utgör grund för värderingen. Det saknar också betydelse efter vilket system mottagaren erhåller förmånen, t.ex. lottning eller rullande schema.

Skatteplikt föreligger oavsett om semesterbostaden är belägen i Sverige eller utlandet. För bostäder i utlandet gäller samma värderingsregler som för bostäder i Sverige och oavsett om det är en sommar- eller vinterbostad.

Dispositionsrätten beskattas

Högsta förvaltningsdomstolen har slagit fast att det i vissa fall är dispositionsrätten till en semesterbostad och inte det faktiska nyttjandet som ska ligga till grund för beskattningen. Målet rörde ett företagsägt fritidshus som disponerades av en av företagets delägare och företagsledare. Huset hyrdes inte ut till utomstående och stod helt till delägarens förfogande. Domstolen fann att en bostadsförmån av det slaget karaktäriseras främst av den fria dispositionsrätten till fritidshuset, och att detta gäller oavsett i vilken utsträckning fritidshuset faktiskt har nyttjats av den skattskyldige. Värdet av bostadsförmånen ska då beräknas på grundval av denna dispositionsrätt så länge den inte varit inskränkt i något avseende, exempelvis genom uthyrning (RÅ 2002 ref. 53). Jfr även avsnitt 23.9 om hur värderingen bör göras.

Schablonvärde

På semesterorter finns normalt inga svårigheter att avgöra vad som är marknadsvärdet. På sådana orter ska de priser som semesterbostaden betingar på hyresmarknaden användas, och detta kan avse såväl uthyrning direkt av turistföretag, enskilda stugägare som via stugförmedling. Om hyresmarknad saknas eller om det i övrigt föreligger svårigheter att göra en objektiv beräkning av värdet med utgångspunkt i marknadsvärdet för enstaka veckor bör enligt Skatteverkets allmänna råd förmånen värderas till följande belopp.

<u>Fjällstuga (eller lägenhet)</u>	
Jul, nyår och vårvinter (februari–april)	3 300 kr per vecka
Övrig tid	1 300 kr per vecka
<u>Sommarstuga (eller lägenhet)</u>	
Sommar (mitten av juni–mitten av aug)	3 300 kr per vecka
Övrig tid	1 300 kr per vecka
<u>Semesterbostad i utlandet</u>	
Hela året	3 300 kr per vecka

23.9 Beskattning av dispositionsrätt till fritidsbostad eller båt

Frågan om beskattning av möjlighet till privat nyttjande av olika dyrbarare tillgångar i företag handlar ofta om beskattning av den dispositionsrätt som delägare i företag som äger fritidsbostäder eller fritidsbåtar har. Högsta förvaltningsdomstolen har gjort vissa principiella uttalanden om beskattning av förmån av fritidsbostad (RÅ 2002 ref. 53) respektive båtförmån (HFD 2011 ref. 55 I och II). Se även Skatteverket 2011-11-23 dnr 131 625311-11.

En anställd som kan disponera arbetsgivarens fritidsbostad eller fritidsbåt beskattas alltså för möjligheten att använda egendomen för privat bruk, dispositionsrätten, och inte för den grad av faktiskt nyttjande som kan antas eller visas. Detta gäller även om bostaden eller båten används i arbetsgivarens verksamhet, men denna inskränkning kan då reducera förmånsvärdet.

Enligt allmänna regler ska förmåner som arbetsgivaren tillhandahåller värderas till marknadsvärdet, dvs. det pris som den anställde själv skulle ha fått betala på orten om han själv skaffat t.ex. en fritidsbostad eller fritidsbåt (61 kap. 2 § IL).

Om en anställd kan använda en båt etc. för privat bruk utan inskränkning bör förmånsvärdet av dispositionsrätten motsvara hyresvärdet på helårsbasis för en motsvarande båt. Om det finns svårigheter att fastställa ett sådant hyresvärde bör detta motsvara en beräknad årskostnad för arbetsgivaren att hålla sig med egendomen. I årskostnaden ingår kapitalkostnad (marknadsvärdet vid ingången av året x statslåneräntan vid årets ingång plus en procentenhet), driftkostnader och eventuell faktisk värdeminskning.

Begränsad dispositionsrätt

Om en sådan egendom däremot regelmässigt används i verksamheten men ändå varit disponibel för den anställde under semester och helger bör beskattningen grunda sig på värdet av denna begränsade dispositionsrätt. Det kan som exempel gälla en båt som typiskt sett är användbar för fritidsändamål men som under arbetstid används för transporter i verksamheten. I normalfallet bör förmånsvärdet då beräknas motsvara fyra veckors marknadsmässiga hyreskostnad.

En vanlig situation är att ett företag vid sidan av den ordinarie verksamheten innehar en enstaka fritidsbostad eller båt för

uthyrning. Om en anställd då har dispositionsrätt under outhyrd tid bör förmånsvärdet beräknas med ledning av hyresvärdet för dessa perioder.

I vissa fall kan inskränkningen vara så stor att dispositionsrätten får anses sakna värde. Detta kan som exempel vara fallet om företaget bedriver verksamhet med uthyrning av fritidsbåtar och dessa kontinuerligt hyrs ut eller nyttjas i verksamheten även under semesterperioder och helger. I sådana fall beskattas i förekommande fall den anställdes faktiska nyttjande.

Motorcykel, husbil m.m.

Motsvarande synsätt om beskattning av möjligheten till privat nyttjande bör även kunna tillämpas för liknande tillgångar som är användbara för fritidsändamål, t.ex. motorcykel, husbil som registrerats som tung lastbil och husvagn. Vid värderingen bör även här de inskränkningar som beror på verksamheten reducera förmånsvärdet.

24 Vad som ska dras av i tjänst

24.1 Inledning

I 12 kap. IL finns bestämmelser om vilka utgifter som får dras av i inkomstslaget tjänst. I kapitlets första paragraf finns huvudregeln som säger att utgifter för att förvärva eller bibehålla inkomster ska dras av som kostnad (12 kap. 1 § IL). Betydelsefulla undantag från denna bestämmelse görs sedan i respektive lagrum.

En väsentlig inskränkning i avdragsrätten är att den skattskyldiges levnadskostnader och liknande utgifter inte får dras av såsom medlemsavgifter, gåvor, premie för egna försäkringar m.m. (9 kap. 2 § IL). Se mer om detta i avsnitt 20.

Nödvändiga kostnader

Av lagtexten sägs det inte direkt att utgifterna för vilka avdrag kan medges ska vara nödvändiga för tjänstens fullgörande. Motiveringen att utgifter inte varit nödvändiga används ofta av Skatteverket när avdrag inte har medgetts. Skatteverket har i dessa fall tolkat lagen så, att om utgiften inte är nödvändig för tjänstens utförande är den inte heller en utgift för tjänsten. Utgiften är då en privat levnadskostnad som inte är avdragsgill. Man måste alltid göra en bedömning i varje enskilt fall för att avgöra om en utgift kan anses hänförlig till intäkternas förvärvande.

24.2 Avdragsbegränsning

Alla kostnader man har för tjänsten får inte dras av fullt ut. Avdrag får göras för kostnader för resor mellan bostaden och arbetsplatsen endast för den del av kostnaderna som överstiger 9 000 kr och för övriga kostnader för den del som överstiger 5 000 kr. Avdragsbegränsningen, 9 000 kr, omfattar också kostnader för resa i samband med tillträdande eller frånträdande av anställning eller uppdrag (12 kap. 2 § IL).

För den som har kostnader för resor till och från arbetet både som anställd och som egen företagare, sker en minskning av avdraget i första hand under inkomst av tjänst (16 kap. 28 § IL).

Dessa avdragsbegränsningar omfattar inte ökade levnadskostnader vid tjänsteresa, tillfälligt arbete eller dubbel bosättning och inte heller färdkostnader för resa i tjänsten eller hemresa. Utanför avdragsbegränsningen ligger också avdraget för egenavgifter.

24.3 Tjänsteresor

Vid resa i arbetet s.k. tjänsteresa kan man få avdrag för själva färdkostnaden som tågbiljetter, bilkostnader m.m. (12 kap. 5 § IL). Om resan dessutom varit förenad med övernattning utanför den s.k. vanliga verksamhetsorten kan avdrag även medges för den ökning av levnadskostnaderna i form av utgifter för logi, merkostnad för måltider samt diverse småutgifter (tidningar, telefonsamtal) som uppkommit vid resan (12 kap. 6–7 §§ IL).

Begreppet Tjänsteresa

Begreppet tjänsteresa är inte definierat i lagtext. I inkomstskattelagen står endast talat om resor som den skattskyldige företagit i sitt arbete (12 kap. 6 § IL).

Generellt kan sägas att en tjänsteresa föreligger när en arbetsgivare har beordrat en anställd att företa en resa för att utföra arbete för hans räkning på annan plats. Ursprungstjänsten finns kvar, den anställde är alltså inte tjänstledig, och den utsändande arbetsgivaren har kvar arbetsgivaransvaret för den anställde. Det torde vidare krävas att det arbete som ska utföras på annan plats är en del av det ursprungliga arbetet eller i vart fall kommer den utsändande arbetsgivaren till godo. I regel betalar också den utsändande arbetsgivaren den anställdes lön.

För att bedöma om rätt till avdrag föreligger för färdkostnader och ökade levnadskostnader vid tjänsteresor måste man alltid utgå från var den anställde har sitt tjänsteställe.

24.3.1 Tjänsteställe

En anställd kan endast ha ett tjänsteställe i en och samma anställning. Ofta är det ingen svårighet att avgöra var tjänstestället är, men i vissa fall måste det bestämmas utifrån hur den anställde arbetar under en längre tid. Det är de faktiska förhållandena som utgör grund för den skattemässiga bedömningen.

Huvudregeln

Begreppet tjänsteställe definieras i 12 kap. 8 § IL. Tjänstestället är enligt huvudregeln den plats där den anställde utför huvuddelen av sitt arbete. I första hand bör avgöras om den anställde kan anses ha ett särskilt tjänsteställe eller inte.

Om det finns ett särskilt tjänsteställe, bör den vanliga verksamhetsorten bestämmas med utgångspunkt i detta.

För anställda på kontor, i fabriker, verkstäder, butiker och liknande är tjänstestället den byggnad där den anställde fullgör huvuddelen av sitt arbete.

Alternativregel

I vissa fall sker arbetet under förflyttning eller på arbetsplatser som hela tiden växlar. Vissa anställda t.ex. chaufförer, montörer, serviceingenjörer m.fl., har vanligen inte någon fast arbetsplats. För dessa är tjänstestället i regel den plats där den anställde hämtar och lämnar arbetsmaterial eller utför förberedande eller avslutande arbetsuppgifter (12 kap. 8 § första stycket IL).

Tjänsteställe för servicetekniker

Lagstiftaren har varken i förarbeten eller i lagtexten förklarat vad som avses med uttrycket ”i regel” i 12 kap. 8 § första stycket IL. Skatteverket anser att vid bedömningen av var tjänstestället är beläget ska hänsyn tas till i vilken omfattning (hur ofta) den anställde besöker arbetsgivarens lokaler för att hämta och lämna arbetsmaterial eller förbereder och avslutar sina arbetsuppgifter. Bedömningen ska då göras i ett längre tidsperspektiv. Med längre tid avses i detta sammanhang en period av minst två år. Detta innebär att tillfälliga förändringar av arbetsförhållandena inte ska påverka bedömningen. Om den anställde sett över en längre tidsperiod besöker arbetsgivarens lokaler i genomsnitt mer än en gång i veckan ska tjänstestället anses vara i dessa lokaler (Skatteverket 2010-03-22, dnr 131 908863-09/111. I nämnda ställningstagande behandlas tre olika situationer utförligare nämligen tjänsteställe vid ändrade arbetsförhållanden under begränsad tid, vid frekventa besök hos arbetsgivaren samt vid långtidsuppdrag.

Undantagsregel Byggnadsarbete

Om arbete på varje arbetsplats pågår begränsad tid enligt de villkor som gäller för vissa arbetstagare inom byggnads- och anläggningsbranschen eller därmed jämförliga branscher ska den skattskyldiges bostad anses som tjänsteställe (12 kap. 8 § andra stycket IL).

Högsta förvaltningsdomstolen har i ett mål sagt att tjänstestället för vissa fast anställda vid företag i strålskyddsbranschen kan vara i bostaden. En förutsättning för detta är att

arbetet sett över en längre tid utförs på flera olika platser (RÅ 2007 ref. 72).

Bemanningsföretag m.fl.

När ett företag anställt personal under en begränsad tid för arbete vid en viss arbetsplats har denna plats ansetts utgöra tjänsteställe.

Viss personal anställs för att arbeta på varierande arbetsplatser och den anställde får avvakta uppdrag i bostaden. Det kan t.ex. gälla anställda som på morgonen direkt dirigeras ut till en arbetsplats utan att först behöva infinna sig på ett kontor, en arbetscentral eller dylikt. Den anställde står till arbetsgivarens förfogande mellan uppdragen och erhåller lön i avvaktan på dessa. Så är exempelvis ofta fallet för fast anställda i bemanningsföretag. I sådana fall anses bostaden som tjänsteställe (Skatteverket 2005-06-21, dnr 130 367729-05/111). På motsvarande sätt kan även reseledare ha bostaden som tjänsteställe beroende på hur anställningsavtalet ser ut.

Styrelseledamöter

Enligt praxis anses bostaden som tjänsteställe för styrelseledamöter (RÅ 1987 ref. 64 och RÅ 1988 ref. 11).

Riksdagsledamöter m.fl.

För riksdagsledamöter, reservofficerare och nämndemän, jurymän och liknande ska bostaden anses som tjänsteställe (12 kap. 8 § tredje stycket IL).

Sjömän

För sjömän ska det fartyg där arbetet utförs anses som tjänsteställe. Detta innebär att vistelsen ombord på fartyget inte utgör någon tjänsteresa och att avdrag inte ska medges för ökade levnadskostnader (12 kap. 4 § IL).

Artister och musiker

För turnerande artister och musiker m.fl. utgör bostaden i normalfallet deras tjänsteställe.

Högsta förvaltningsdomstolen har i ett mål som gällde en orkestermusiker som var delägare och anställd i ett aktiebolag ansett att musikerns vanliga verksamhetsort är den plats där hans arbetsgivare (bolaget) normalt bedriver sin verksamhet/har sitt säte. Denna plats sammanföll i domen med musikerns bostadsort (RÅ 1987 ref. 175).

En frilansande musiker som tar tillfälliga uppdrag på olika spelplatser bör anses ha sitt tjänsteställe i replokalen, alternativt i bostaden, om huvuddelen av förberedelser och annat arbete i musikerverksamheten fortlöpande utförs där.

En musiker som engageras för att spela längre perioder än en vecka på samma plats, t.ex. en konserthall eller studio, har sitt

tjänsteställe på den platsen (Skatteverket 2008-10-27, dnr 131 574071-08/111).

Idrottsdomare

Domare som anlitas av en idrottsförening eller annan arrangör för att för dennes räkning döma i en match eller tävling får anses ha sitt tjänsteställe på den plats där matchen eller tävlingen äger rum.

Idrottsdomare som är anlitade av idrottsförbund på riks- eller distriktsnivå för att döma i matcher eller tävlingar får normalt anses ha sitt tjänsteställe i bostaden och inte på de platser där idrottstävlingarna äger rum. Detta gäller även om den lokala arrangören betalar ut en mindre del av ersättningen till domaren, t.ex. reseersättning (Skatteverket, 2008-04-24 dnr 131 349547-08/111).

Flera arbetsplatser

För den som utför arbete på flera arbetsplatser bör tjänsteställets placering bestämmas utifrån följande.

1. när verkstad, upplag eller dylikt finns

I vissa fall kan det vara svårt att avgöra om den vanliga verksamhetsorten bör bestämmas med utgångspunkt i den lokal där den anställde hämtar och lämnar arbetsmaterial osv. eller i hans bostad (RÅ 1979 1:93, RÅ 1986 ref. 33).

2. i en och samma ort

Om den anställdes arbetsplats inom en ort växlar, bör den vanliga verksamhetsorten bestämmas med utgångspunkt i den plats där den anställde i regel arbetar.

En skogsarbetare på en större lantbruksegendom medgavs avdrag för ökade levnadskostnader trots att han hela tiden arbetat inom fastighetens ägor. Skogsarbetarens bostadsort ansågs utgöra hans vanliga verksamhetsort (RÅ 1986 ref. 13).

3. på skilda orter

Arbetar den anställde inom olika orter, bör den vanliga verksamhetsorten bestämmas till den ort där han i regel under året har sin arbetsplats. Sådana förhållanden kan förekomma vid anställning hos företag som utför entreprenadarbeten. Inom en större ort är tillgången på arbetstillfällen ofta så god att den anställde kan förvänta sig att i huvudsak få ha sin arbetsplats där, även om han under kortare perioder ska utföra arbete på annan ort. Denna tätort bör då anses utgöra hans vanliga verksamhetsort.

Även i det fall den anställdes arbetsplats växlat mellan olika orter, bör den vanliga verksamhetsorten bestämmas med utgångspunkt i den ort där den anställde huvudsakligen arbetat under året även om han kortare perioder tjänstgjort på andra orter (RÅ 1982 Aa 175).

Det förekommer också att skattskyldiga i samma anställning regelmässigt arbetar på skilda orter. En person bosatt på orten A kan exempelvis arbeta två dagar i veckan på orten B och tre dagar på orten C. I ett sådant fall utgör orten C den vanliga verksamhetsorten eftersom det är där den skattskyldige utfört huvuddelen av sitt arbete under året (jfr definition av tjänsteställe 12 kap. 8 § IL). Med huvuddelen avses i detta sammanhang den ort där den skattskyldige arbetat flest antal dagar. Observera att den skattskyldige endast kan ha ett tjänsteställe i en och samma anställning.

Tjänsteställe vid arbete delvis i bostaden

I de fall skattskyldiga utför arbete både i en anvisad arbetslokal och i bostaden kan det föreligga svårigheter att avgöra var tjänstestället är beläget. En helhetsbedömning där man tar hänsyn till flera faktorer måste då göras för att avgöra var tjänstestället är beläget.

Omständigheter som talar för att tjänstestället är arbetsgivarens arbetsplats är följande.

- Arbetsgivaren har anvisat en lämplig arbetslokal som finns tillgänglig vid behov och som kan användas för de huvudsakliga arbetsuppgifterna.
- Arbetet utförs till största delen i arbetsgivarens lokal, eller till ungefärlig lika stor del i denna lokal som i bostaden.
- Den anställde har en ledningsfunktion eller andra arbetsuppgifter som särskilt knyter honom till arbetsgivarens lokal.
- Den anställde behöver regelbundet besöka arbetsgivarens lokal t.ex. för att utföra vissa arbetsuppgifter, träffa arbetsledningen, delta i möten, hämta material etc.

Omständigheter som talar för att bostaden är tjänsteställe.

- Den anställde utför tidsmässigt mer arbete i bostaden än i arbetsgivarens lokal.
- I bostaden har iordningställts särskilt arbetsrum som är anpassat för arbetsuppgifterna, ev. med arbetsgivarens medverkan.

- Vissa arbetsuppgifter kan inte utföras i arbetsgivarens lokal, t.ex. beroende på att arbetsrum inte tillhandahålls kontinuerligt eller att viss utrustning inte finns där.
- Den anställde har avtalat med arbetsgivaren om distansarbete i viss omfattning.

24.3.2 Resekostnad vid tjänsteresa

Bilkostnader

Avdrag för kostnad för körning med egen bil i tjänsten medges schablonmässigt med 18,50 kr för varje körd mil (12 kap. 5 § första stycket IL).

Avdragsschablon

Avdragsschablonen är framtagen på följande sätt. Beräkningen av avdraget bygger på antagandet att den skattskyldige skulle haft bilen även om han inte kört i tjänsten. I samband med en kraftig sänkning av avdragsnivån vid inkomståret 1990 beräknades avdraget till 12 kr per mil med ledning av följande kalkyl.

Bilen antogs ha körts ca 1 500 mil privat inklusive resor t.o.r. arbetet. Vidare beräknades körsträckan i tjänsten till 1 000 mil per år för en bil i 100 000-kronorsklassen.

Totalkostnaden för 1 500 mils körning uppskattades till ca 33 500 kr. För 2 500 mils körning beräknades kostnaden till ca 45 000 kr. Med utgångspunkt från denna kalkyl beräknades avdraget för resor i tjänsten till (45 000 - 33 500 = 11 500:1 000 =) ca 12 kr per mil. Avdrag medges således inte med belopp beräknat med ledning av de totala bilkostnaderna utan endast med belopp motsvarande den merkostnad som uppkommer på grund av resorna i tjänsten. Den höjning av avdragsnivån som skett sedan dess har i huvudsak föranletts av stigande drivmedelspriser.

Lånad/leasad bil

I lagstiftningen talas om avdrag för kostnad för körning med egen bil i tjänsten. I förarbetena till lagstiftningen har klarlagts av skatteutskottet att med uttrycket egen bil avses fall när den skattskyldige kör en bil som inte tillhandahålls av arbetsgivaren. Således hänförs till egen bil bl.a. bil som den skattskyldige har lånat eller leasat (1989/90:SkU10, s 82).

Förmånsbil

Om en skattskyldig som ska beskattas för bilförmån använt förmånsbilen vid tjänsteresa, är avdraget 6,50 kr för varje körd mil för kostnaden för dieselolja och 9,50 kr för varje körd mil för kostnaden för andra drivmedel (t.ex. bensin). Avdrag för t.ex. biobaserade bränslen är detsamma som för bensin (prop. 1996/97:19 s. 88). Förutsättningen för avdrag är att den skatt-

skyldige betalat samtliga drivmedelskostnader för tjänsteresan (12 kap. 5 § andra stycket IL).

Om det i bilförmånen ingår förmån av fritt eller delvis fritt drivmedel för förmånsbilen ska denna förmån värderas till marknadsvärdet multiplicerat med 1,2 och tas upp som intäkt. Avdragsrätt föreligger under samma förutsättningar och med samma belopp, dvs. 6,50 kr respektive 9,50 kr per körd mil, som om den skattskyldige själv haft utgiften för drivmedlet.

Avdrag medges även med 6,50 kr respektive 9,50 kr när förmånsbil används för tjänstekörning hos någon annan arbetsgivare än den från vilken bilförmån erhålls, under förutsättning att förmånshavaren själv betalat drivmedlet. Om förmånshavaren åtnjuter fritt drivmedel från arbetsgivaren som tillhandahåller bilförmånen och som förmånshavaren ska beskattas för, bör det jämställas med betalning för drivmedlet och ge rätt till avdrag med 6,50 kr respektive 9,50 kr. Något avdrag i övrigt bör enligt Skatteverkets uppfattning inte medges.

Bilförmånshavaren kan inte anses ha några andra kostnader för tjänstekörningen utöver eventuella kostnader för drivmedel.

Bilar som omfattas av avdragsschablonen

Av lagstiftningen eller förarbetena framgår inte närmare vilken typ av bilar som ska omfattas av avdragsschablonen. I vägtrafikkungörelsen (1972:603) görs bl.a. en indelning på personbilar, lastbilar och bussar.

Avdragsschablonen torde omfatta bilar som är att anse som personbilar. De kostnadskalkyler som låg till grund för att bestämma 12-kronorsavdraget ger stöd för en sådan uppfattning. Enligt vägtrafikkungörelsen avses med personbil en bil som är inrättad huvudsakligen för befordran av personer, dock högst förare och åtta passagerare.

I 2 § lag (2001:559) om vägtrafikdefinitioner (ändrad lydelse genom SFS 2006:240) avses med personbilar även husbilar. Detta innebär att avdragsschablonen även innefattar husbilar (Skatteverket 2006-11-14, dnr 131 671445-06/111.

Motorcykel och mopedbil

Avdrag för kostnad för körning med motorcykel i tjänsten medges enligt schablon med 9 kr per mil (SKV A 2009:1). Avdrag för tjänsteresor med mopedbil kan medges med belopp motsvarande schablonbeloppet för motorcykel (Skatteverket 2009-03-13, dnr 131 200208-09/111).

Andra fordon

Om andra fordon såsom buss eller lastbil används vid tjänsteresor, medges avdrag med den del av bussens eller last-

bilens totala faktiska kostnader (inklusive värdeminskningsavdrag) som avser tjänstekörningen. Vid beräkning av de totala kostnaderna får medräknas viss värdeminskning. Värdeminskningsavdraget beräknas enligt plan för helt år till 15 % av anskaffningsvärdet om fordonet under året körts högst 3 000 mil och till 20 % om körsträckan har varit längre. Av värdeminskningsplanen ska framgå anskaffningsår och anskaffningsvärde för fordonet samt tidigare gjorda värdeminskningsavdrag.

Definitionsmässigt avses enligt vägtrafikkungörelsen med buss en bil som är inrättad för befordran av flera än åtta personer utöver föraren, även om bilen dessutom är inrättad för annat ändamål. Lastbil definieras som bil som ej är att anse som personbil eller buss.

Avdrag utöver schablonen

Avdragsschablonen avser att täcka alla kostnaderna för bilen. Dessa kostnader ökar när t.ex. passagerare, tung last eller släpvagn medförs. Enligt vissa bilersättningsavtal utgår också särskild ersättning i dessa fall. Eftersom det är fråga om merkostnader som är direkt hänförliga till bilen får dessa anses ingå i avdragsschablonen. Något särskilt avdrag ska därför inte medges.

Egen släpvagn

Har den skattskyldige medfört egen släpvagn bör ett förslitningsavdrag kunna medges med skäligt belopp. Kostnaden för den egna släpvagnen kan inte anses hänförliga till bilen.

Parkeringsavgifter

Som nämnts bygger avdragsschablonen på en bils normala totalkostnad. Om den skattskyldige haft kostnader för parkeringsavgifter bör särskild hänsyn tas till detta och avdrag därför medges för dessa avgifter. För att avdrag ska kunna medges måste den skattskyldige dock göra sannolikt storleken av avgifterna och att de har samband med tjänstekörningen.

Trängselskatt

Fr.o.m. den 1 augusti 2007 infördes trängselskatt inom Stockholmsområdet. Om den skattskyldige vid tjänsteresor haft kostnader för trängselskatt medges avdrag för den faktiska kostnaden. Avdraget för trängselskatten medges utöver avdragsschablonen.

Om en person samma dygn företagit tjänsteresor, arbetsresor, och andra privata resor ska vid beräkning av avdrag betalningen för trängselskatt i första hand anses belöpa på tjänsteresorna. I andra hand ska betalningen anses belöpa på arbetsresor och i tredje hand på andra privata resor (Skatteverket 2009-02-18, dnr 131 172662-09/111).

Utredning om körda mil

Skatteverket har alltid rätt att begära in utredning om antalet körda mil i tjänsten. Körsträckan ska kunna styrkas med löpande förd körjournal eller på annat godtagbart sätt.

Om den skattskyldige uppburit bilersättning bör undersökas om ersättningen motsvarar avdragsbeloppen på 18,50 kr, 6,50 kr respektive 9,50 kr per mil. En jämförelse kan göras mellan antalet mil för vilka ersättning erhållits och uppgivet antal körda mil i tjänsten. Kan den skattskyldige inte prestera godtagbar utredning om tjänstekörningens omfattning medges avdrag med ett efter omständigheterna skäligt belopp.

Resor på tjänsteorten

Skatteverket anser att avdrag ska göras enligt reglerna för tjänsteresor när en anställd i samband med en tjänsteresa har utgifter för resor mellan tillfällig bostad på förrättningsorten och den tillfälliga arbetsplatsen (Skatteverket 2008-06-05, dnr 131 344760-08/111).

Riksdagsledamöters resor med egen bil

Högsta förvaltningsdomstolen har bedömt att uppdraget att vara ledamot av riksdagen omfattar inte bara det arbete som utförs i kammaren, i utskott och i andra riksdagsorgan utan även det arbete som läggs ned i den egna valkretsen. Det kan röra sig om skiftande arbetsinsatser såsom deltagande i konferenser av allmän politisk natur eller om information som lämnas eller inhämtas i frågor som rör olika delar av samhällslivet. Riksdagsledamot är berättigad att få avdrag för kostnader för bilresor som han fått vidkännas för arbete av ovan nämnt slag (RÅ 1986 ref. 130 I och II).

Tjänsteresa och vissa privata resor

Skatteverket har bedömt några olika situationer där gränsdragningen mellan tjänsteresa och privat resa har uppfattats oklar. En resa som en anställd gör mellan bostaden och tjänstestället kan inte bedömas som en tjänsteresa, utan bör alltid ses som en arbetsresa, dvs. en privat resa. Detta gäller även om resan är föranledd av ett oplanerat och hastigt uppkommet tjänsteärende eller liknande. Inte heller för den som arbetar på annan ort än bostaden kan en resa mellan arbetsorten och bostaden anses som en tjänsteresa, och detta gäller även om resan görs i samband med arbete på hemorten (Skatteverket 2011-07-08, dnr 131 418222-11/111).

Tjänsteresa eller arbetsresa

Om en anställd utför ett kundbesök eller annat tjänsteärende utanför tjänstestället på vägen till eller från arbetet medför det normalt att resan i sin helhet anses som tjänsteresa. En företagsledare i ett AB som driver restaurangverksamhet besöker varje morgon på vägen till sitt arbete ett bageri där han köper in bröd som han sedan transporterar till restaurangen.

Eftersom såväl inköpsresan till bageriet som resan mellan bageriet och arbetsplatsen får betraktas som tjänsteresa innebär detta att resan i sin helhet anses som tjänsteresa.

Om den anställde på vägen mellan arbetet och bostaden utför enklare ärenden, som exempelvis att hämta eller lämna post, som inte innebär något längre stopp eller omväg bör resan i ett sådant fall fortfarande anses ha karaktär av arbetsresa. Om sträckan mellan bostaden och arbetet är lång t.ex. sju mil och varuinköpet sker nära tjänstestället torde även en sådan resa ha kvar sin karaktär av arbetsresa. Om sådana resor innebär en förlängning av arbetsresan bör endast den del av resan som föranletts av ärendet betraktas som tjänsteresa.

Tjänsteresa eller hemresa

Se avsnitt 24.5, kantrubrik ”Tjänsteresa eller hemresa under pågående tjänsteresa”.

Tjänsteresa med eget årskort

Skatteverket anser att avdrag för tjänsteresor med årskort som en skattskyldig köpt inte bör godtas om det inte visas att tjänsteresor sker i en sådan omfattning att det motiverar inköpet av ett sådant kort. Om den skattskyldige t.ex. arbetar på frilansbasis och inte har någon arbetsgivare som förser honom med årskort bör avdrag för tjänsteresor med kortet kunna godtas. Beträffande lokala eller regionala periodkort kan presumeras att dessa i första hand inköpts för privata resor och avdrag bör i normalfallet inte medges (Skatteverket 2007-05-16, dnr 131 315541-07/111).

24.3.3 Ökade levnadskostnader vid tjänsteresa

Vid resa i arbetet (tjänsteresa) som varit förenad med övernattning utanför den vanliga verksamhetsorten medges avdrag inte bara för själva färdkostnaden som tågbiljetter, bilkostnader m.m. Avdrag medges även för den ökning av levnadskostnaderna i form av utgifter för logi, merkostnad för måltider samt diverse småutgifter (t.ex. tidningar och telefonsamtal) som uppkommit vid resan (12 kap. 6–7 §§ IL). Man måste därför i varje enskilt fall fastställa var den anställde har den vanliga verksamhetsorten.

Läs mer om begreppet tjänsteställe i avsnitt 24.3.1.

Vanlig verksamhetsort

Den vanliga verksamhetsorten används för att ange en gräns som avgör när en avdragsgill fördyring får anses ha uppkommit under en tjänsteresa. En gräns på 50 km från den skattskyldiges tjänsteställe har ansetts realistisk med hänsyn till förbättringen av de allmänna kommunikationerna och till den ut-

veckling som ägt rum på bilismens område. Avståndet ska avse närmaste färdväg.

Även ett område på 50 km kring den skattskyldiges bostad räknas som vanlig verksamhetsort. Härigenom beaktas bl.a. den särskilda situation som gäller för arbetstagare som saknar egentligt tjänsteställe och där bostaden utgör den naturliga utgångspunkten för att bedöma avdragsrätten.

Vad avses med ökade levnadskostnader?

Man jämför de kostnader som uppkommit på grund av tjänsteresan med motsvarande kostnader om tjänsteresan inte företagits, dvs. om tjänsten hade fullgjorts på den vanliga verksamhetsorten. Skillnaden mellan dessa kostnader utgör den ökning av levnadskostnaderna, för vilken avdrag medges.

Allmänna råd och information

Skatteverket har utfärdat allmänna råd och information beträffande avdrag för ökade levnadskostnader vid tjänsteresa m.m. som tillämpas fr.o.m. beskattningsåret 2011 (SKV A 2011:8 respektive SKV M 2011:5).

24.3.4 Tremånadersregeln

Rätten till avdrag för ökade levnadskostnader vid vistelse utom den vanliga verksamhetsorten gäller under en tremånadersperiod. Om arbetet fortlöper efter tremånadersperiodens utgång kan rätt till avdrag för ökade levnadskostnader ändå finnas men då med reducerat belopp.

När arbete utom den vanliga verksamhetsorten varit förlagt till en och samma ort under längre tid än tre månader i en följd bedöms rätten till avdrag enligt bestämmelserna om avdrag vid tillfälligt arbete och dubbel bosättning (12 kap. 18–22 §§ IL).

Frågan är alltså: Skulle den skattskyldige, om han inte varit på tjänsteresa, vara berättigad till avdrag enligt reglerna om tillfälligt arbete eller dubbel bosättning? Är så fallet föreligger rätt till avdrag även efter tremånadersperioden. Efter tre månader reduceras traktamentsavdraget från 210 kr till 147 kr vid inrikes tjänsteresa och vid utrikes tjänsteresa till 70 % av normalbeloppet (12 kap. 21 § IL). Beträffande beloppen, se avsnitt 24.4.4 om avdragets beräkning.

Halvdagstraktamente efter tre månader

Högsta förvaltningsdomstolen har prövat frågan om rätt till avdrag för ökade levnadskostnader för halva dagar när tjänsteresan pågått i mer än tre månader. Avdrag för ökade levnadskostnader i samband med tjänsteresor ska bedömas enligt reglerna för tillfällig anställning när tjänsteresan pågått mer än tre månader. Eftersom bestämmelserna om avdrag för tillfällig

anställning inte innehåller några regler om schablonavdrag för halva dagar kan avdrag inte medges (RÅ 2006 ref. 59).

Uppehåll i löpande förrättning

I lagtexten finns angivet vad som ska gälla när en löpande förrättning avbryts. Det är av betydelse för att veta om den tidigare nämnda tremånadersregeln alltjämt ska tillämpas eller inte. En löpande förrättning anses bruten endast av uppehåll som beror på att arbetet förläggs till annan ort under minst fyra veckor.

Om arbetstagaren t.ex. vid utgången av en förrättning som varat i tre månader återkallas för en kortare tid till sin tidigare arbetsplats och därefter återgår till samma verksamhet och arbetsplats som vid den nämnda förrättningen, bedöms avdragsrätten enligt de regler som gäller förrättningar som överstiger tre månader.

Kortare uppehåll, semester, sjukdom

Kortare uppehåll än fyra veckor samt semester- och sjukdomsperioder leder till att tremånadersperioden förlängs i motsvarande mån.

Avbrott på grund av ny tjänsteresa

Vid uppehåll i en förrättning för att göra tjänsteresa till annan ort, får tremånadersperioden för den första tjänsteresan förlängas i motsvarande mån. Den omständigheten att traktamente betalas för den nya tjänsteresan innebär inget hinder för en förlängning. Skatteverket har ändrat uppfattning i frågan vilket framgår av Skatteverkets ställningstagande 2009-06-15, dnr 131 375101-09/111.

Arbetsfria dagar

Tremånadersperioden förlängs inte med normalt arbetsfria dagar, t.ex. i perioden ingående lördagar och söndagar, för den som normalt arbetar måndag–fredag.

Deltidsarbete

En fråga som diskuterats i samband med tillämpningen av tremånadersregeln är om beräkningen påverkas av om den anställde arbetar deltid. Eftersom tremånadersperioden endast ska förlängas för tid under vilken den anställde normalt skulle ha arbetat ska perioden inte förlängas med den lediga tid som uppkommer på grund av att den anställde arbetar deltid. Detta gäller oavsett om deltidsarbetet består i förkortad arbetsdag eller koncentrerad deltid.

Koncentrerad arbetstid

En annan fråga som diskuterats är om tremånadersperioden ska förlängas när den anställde under pågående tjänsteresa väljer att koncentrera sin arbetstid så att han kan ta ledigt under längre perioder än vad som annars skulle ha varit fallet. Inte heller i det här fallet bör tremånadersperioden förlängas eftersom de inarbetade dagarna utgör normalt arbetsfria dagar.

Kontinuerligt arbete på två orter

En fråga som diskuterats är hur tremånadersperioden ska beräknas för den som regelbundet arbetar på två orter för samma arbetsgivare. Personen anses vara på tjänsteresa när han reser till den ort där han inte har sitt tjänsteställe. Skatteverket anser att tremånadersperioden beräknas till tre månader efter att tjänsteresan inleddes med tillämpning av lagen om lagstadgad tid. Perioden får förlängas med det antal dagar som arbete har utförts eller – vid sjukdom och semester − skulle ha utförts på tjänstestället eller annan ort (Skatteverket 2009-06-15, dnr 131 375101-09/111).

Begreppet ort

Någon definition av vad som menas med ort finns inte i lagtexten eller i förarbetena. Frågan har därför uppkommit vad som menas med en och samma ort, hur långt bort ett arbete måste flyttas för att det ska vara fråga om att verksamheten har förlagts till annan ort.

Lagstiftarens tanke bakom regeln om sänkt traktamentsavdrag efter tre månaders tjänsteresa på samma ort är att den anställde efter viss tid kan acklimatisera sig och få ner kostnaderna för bl.a. måltider. Flyttas så arbetet till en ny, för den anställde kanske helt obekant plats, ökar kostnaderna igen.

Byte av nattlogi

Det är inte tillräckligt att arbetet utförts på annan plats. Ett byte av nattlogi som är föranlett av det nya arbetets förläggning, måste också ha skett. Detta följer av att rätten till avdrag för ökade levnadskostnader förutsätter övernattning. Avdrag för ökade levnadskostnader medges inte vid endagsförrättningar. Om en anställd däremot under en förrättning inom en tätort byter nattlogi exempelvis för att få bo något närmare förrättningsstället eller för att få bättre eller billigare logi är det inte förrättningen som har medfört byte av nattlogi. Vad sedan gäller hur långt bort arbete och nattlogi måste flyttas kan sägas att någon direkt koppling mellan begreppet ort och vanliga verksamhetsorten inte finns i lagstiftningen. Det kan verka praktiskt att använda sig av den vanliga verksamhetsortens 50-kilometersregel, men detta kan knappast utläsas av lagtexten. Någon bestämd avståndsregel kan följaktligen inte ställas upp, utan den fråga som måste bedömas är om byte av ort har ägt rum. Vid bedömningen i det enskilda fallet bör följande kunna tjäna som vägledning

Inom tättbebyggt område bör en kommun kunna ses som en och samma ort. Inom en glesbygd där en kommun kan omfatta ett mycket vidsträckt område, kan däremot ett jämställande av

ort och kommun leda till mindre lyckade resultat. Här kan i stället en församling ses som ort.

I de fall arbetsplatsen är ett specifikt område som t.ex. en anläggning, helt utan anknytning till ett visst samhälle eller annan bebyggelse, bör själva arbetsplatsen kunna ses som en ort.

För att ett byte av ort ska anses ha ägt rum i den meningen att en ny tremånadersperiod börjar löpa, ska enligt Skatteverkets mening arbetet förläggas till annan kommun, församling etc. enligt vad som nyss sagts, samtidigt som byte av övernattningsställe har skett.

Det åligger den anställde att informera arbetsgivaren om att den anställde har bytt övernattningsställe om detta inte är uppenbart för arbetsgivaren.

24.3.5 Avdragets beräkning vid tjänsteresa

Avdragets beräkning och storlek

Grunderna för beräkning av avdraget för ökade levnadskostnader återfinns i 12 kap. 10–17 §§ IL.

En grundläggande förutsättning för att avdrag för ökade levnadskostnader överhuvudtaget ska kunna medges är som nämnts att tjänsteresan varit förenad med övernattning utanför den vanliga verksamhetsorten.

Avbruten måltid ambulansförare

Högsta förvaltningsdomstolen har prövat om ambulansförare har rätt till avdrag för ökade utgifter för kost som uppkommit i samband med utryckning. Högsta förvaltningsdomstolen vägrade avdraget eftersom tjänsteresan inte var förenad med övernattning (RÅ 2005 ref. 69).

Vid beräkning av avdrag för ökade levnadskostnader för måltider och småutgifter görs skillnad på om den skattskyldige fått traktamentsersättning eller inte. Med arbetsgivare jämställs annan utbetalare av traktamente om den huvudsakliga delen av arbetet utförts för denne (12 kap. 6 § IL).

Begreppet traktamente

Med traktamente avses ersättning som arbetsgivaren, vid sidan av lön eller arvode, utgett för att täcka den anställdes ökade kostnader under tjänsteresa utanför den vanliga verksamhetsorten. Den omständigheten, att vad som i realiteten är lön eller arvode av skatteskäl har betecknats som traktamente medför alltså inte rätt att behandla ersättningen som kostnadsersättning.

Numera medges vissa avdrag även om arbetsgivaren inte betalat ut något traktamente, se nedan.

Förlängd tjänsteresa

Om en anställd som är på tjänsteresa på annan ort av privata skäl väljer att förlänga vistelsen på förrättningsorten, medför den inbesparade reskostnaden inga beskattningskonsekvenser för honom. Detta gäller under förutsättning att reskostnaden inte är högre på grund av förlängningen. Om arbetsgivaren betalar hotellkostnader och traktamente för sådan tid ska det beskattas som lön.

En tjänsteresa kan dock på arbetsgivarens initiativ förlängas, t.ex. över helgen, för att minska arbetsgivarens totala kostnader för tjänsteresan. Arbetsgivaren kan då betala hotellkostnad och traktamente även för dagar utöver förrättnings- och resdagar under förutsättning att den totala kostnaden för resan och förrättningen blir lägre än om återresan hade företagits omedelbart efter förrättningens slut (Skatteverket 2005-12-09, dnr 131 628459-05/111).

Sjukhusvistelse på tjänsteorten

Om en anställd under pågående tjänsteresa blir inlagd på sjukhus eller är oförmögen att arbeta och därmed tvingad att stanna på hotellrummet eller annat boende på tjänsteorten anses den anställde fortfarande vara på tjänsteresa. Arbetsgivaren kan därmed betala ut skattefritt traktamente även under tiden på sjukhuset eller annat boende på tjänsteorten.

Inrikes tjänsteresa

Har den skattskyldige fått traktamente och visar han inte större ökning av levnadskostnaderna medges avdrag vid inrikes tjänsteresa med ett maximibelopp per hel dag, 210 kr (12 kap. 14 § IL).

Inte traktamente

I de fall den skattskyldige inte fått traktamente men gör sannolikt att han haft ökade kostnader för måltider och småutgifter medges avdrag enligt schablon med ett maximibelopp per hel dag, 210 kr, och med ett halvt maximibelopp per halv dag, 105 kr (12 kap. 16 § IL).

Högre avdrag

Den skattskyldige kan också få högre avdrag än de nu nämnda 210 respektive 105 kr om han kan visa att kostnadsökningen i en och samma anställning varit större. Då krävs att en utredning lämnas som avser samtliga förrättningar i anställningen under beskattningsåret. Man kan alltså inte medges avdrag enligt schablonreglerna för vissa förrättningar och för faktiska kostnader för andra, om de avser samma anställning. Vad nu sagts gäller kost och diverse småutgifter. När det däremot gäller logi är det inte något som hindrar att avdrag för vissa övernattningar beräknas efter faktisk utgift och för andra schablonmässigt (nattraktamente). Som framgår nedan får kost-

nadsökning under förrättning utomlands beräknas för varje förrättning för sig.

Om den skattskyldige erhållit fri måltid under förrättningen ska avdraget reduceras med måltidsförmånens värde, se nedan.

Avresedag, hemresedag

Avdragsbeloppet på 210 kr per dag avser kostnadsökning för måltider och småutgifter under varje hel dag. Påbörjas resan före kl. 12.00 avresedagen eller avslutas den efter kl. 19.00 hemresedagen räknas dagen som hel dag. Har resan påbörjats senare eller avslutats tidigare medges avdrag med högst 105 kr.

Logikostnad

För logikostnad gäller i första hand att avdrag medges med belopp som motsvarar den faktiska utgiften. Kan denna inte visas medges i andra hand avdrag med belopp motsvarande ett halvt maximibelopp per natt. För att avdrag ska kunna medges enligt schablon bör den skattskyldige kunna styrka att han övernattat på arbetsorten.

Logiutgifter vid vistelse i hemmet

En anställd som under pågående tjänsteresa reser hem under veckoslutet, har rätt till avdrag för faktiska utgifter för logi som är föranledda av tjänsteresan även om han inte befinner sig på förrättningsorten under veckoslutet, men endast under förutsättning att han inte har kompenserats för kostnaden på annat sätt. Det sammanlagda avdraget får i sådant fall inte överstiga de faktiska kostnaderna för boendet under tjänsteresan. Skattefri schablonersättning för logi kan däremot inte betalas ut för dagar den anställde inte övernattar på förrättningsorten (Skatteverket 2010-11-04, dnr 131 688804-10/111 som ersätter tidigare ställningstagande Skatteverket 2004-10-25, dnr 130 599103-04/111). Beskrivande exempel finns i det nya ställningstagandet. Den nya skrivningen innebär ett förtydligande och ska tillämpas för nya och pågående tjänsteresor från och med 1 januari 2011 (Skatteverket 2010-11-09, dnr 131 702845-10/111). Eftersom den anställde vistats i hemmet medges inget avdrag för måltider och småutgifter.

Övernattning i lastbilshytt

Kammarrätten har ansett att lastbilschaufförer har rätt till avdrag för logikostnader trots att de haft möjlighet att övernatta i lastbilshytten. Skälet till detta är att det kan antas att chaufförerna trots detta kan ha vissa kostnader för sin övernattning (KRNG 1997-12-11, mål nr 2563−65-1995 samt KRNG 1998-12-11, mål nr 7436-1996).

Faktisk utgift lägre än schablon

Högsta förvaltningsdomstolen har prövat frågan om det av arbetsgivaren utbetalda nattraktamentet skulle betraktas som

lön eller kostnadsersättning när den faktiska utgiften för övernattningen var känd.

I rättsfallet hade de anställda tillhandahållits nattlogi i en av arbetsgivaren tillhörig villafastighet. För nattlogin betalade de anställda 35 kr per natt genom löneavdrag. Arbetsgivaren betalade ut nattraktamente med 90 kr per natt enligt schablon för de aktuella övernattningarna. Högsta förvaltningsdomstolen ansåg att avdrag för logikostnader endast skulle medges med belopp motsvarande faktiska utgifter. Eftersom dessa utgifter i det här fallet kunde beräknas till 35 kr ansåg Högsta förvaltningsdomstolen att skillnaden mellan utbetalt schablonbelopp och faktisk utgift 55 kr utgjorde lön till den anställde (RÅ 2003 ref. 73).

Skillnaden mellan förhållandena i det här fallet och övernattningarna i lastbilshytten var att det i det senare fallet fick antas ha förekommit merutgifter för att exempelvis sköta den personliga hygienen. Några sådana merutgifter uppkommer inte när övernattningen sker i en villafastighet.

Övernattning i husbil

Om husbil används vid övernattning i samband med tjänsteresor kan avdrag medges med belopp motsvarande de faktiska kostnaderna som belöper på bilens användning för logi. Vid beräkningen av storleken av de faktiska kostnaderna ska 50 % av bilens anskaffningskostnad anses belöpa på boendedelen. Som avdragsgilla kostnader för logi räknas också exempelvis campingavgifter, kostnader för gasol till uppvärmning och kostnader för reparation av bilens boendedel som har direkt samband med husbilens användning för boende vid tjänsteresor (Skatteverket 2006-11-14, dnr 131 671445-06/111).

Nattarbete

De nu angivna avdragsreglerna för måltider, småutgifter och logi är utformade för sådana skattskyldiga som har sitt arbete förlagt till dagtid. I huvudsak följer traktamentsavdragen samma regler antingen den anställde övernattar på natten eller på dagen. Detta innebär att avdrag medges med ett helt maximibelopp för avrese- respektive hemresedagen om resan påbörjas före kl. 12.00 eller avslutas efter kl. 19.00. I annat fall medges avdrag med ett halvt maximibelopp. För natt medges avdrag med 105 kr. Med natt avses tiden från kl. 24.00 till kl. 06.00.

Chaufförer

Avdragsrätt föreligger alltså även om den anställde har sin dygnsvila på dagen; dvs. som övernattning ska gälla tiden 24:00–06.00 och det även om den anställde arbetar under hela den tiden och oavsett om tjänsteresorna regelmässigt företas

till en och samma ort. Detta är vanligt förekommande för lastbilschaufförer inom transportbranschen. Tremånadersregeln blir ej heller tillämplig eftersom tjänsteresan hela tiden sker under förflyttning vilket innebär att arbetet inte någon gång varit förlagt till samma ort under mer än tre månader i följd. Varje dag påbörjas en ny tjänsteresa. Avdrag för logi medges endast under förutsättning att den skattskyldige haft utgifter för logi i samband med tjänsteresan (Skatteverket 2005-09-30, dnr 131 518252-05/111).

Ej halvt nattraktamente

Med hänsyn till att helt traktamentsavdrag medges om tjänsteresan pågått under något mer än två tredjedels dag (kl. 06.00–19.00) bör enligt Skatteverkets uppfattning avdrag med helt nattraktamente kunna medges för hemresenatt om resan avslutats tidigast kl. 04.30. Halvt nattraktamente kan inte förekomma enligt lag. Tjänsteresan måste alltid vara förenad med åtminstone en hel övernattning (kl. 24.00–06.00).

24.3.6 Utrikes tjänsteresa

Tjänsteresor till utlandet ska behandlas för sig vid prövning av avdrag för ökade levnadskostnader. Kostnadsökningen får beräknas separat för varje enskild tjänsteresa. Resan ska ha varit förenad med övernattning utanför den vanliga verksamhetsorten.

Vad som inledningsvis sagts i detta avsnitt om den vanliga verksamhetsorten gäller även vid utrikes tjänsteresa. Det innebär att även 50-kilometersgränsen måste iakttas.

Utlandstraktamenten

Avdragsbestämmelserna innebär att om den skattskyldige fått dagtraktamente för tjänsteresa utomlands medges avdrag för merkostnader för måltider och småutgifter för varje hel dag med ett normalbelopp och för varje halv dag med ett halvt normalbelopp. Om den skattskyldige kan visa att kostnadsökningen under tjänsteresan varit större än normalbeloppet medges avdrag med belopp motsvarande den faktiska utgiftsökningen (12 kap. 15 § IL).

Normalbelopp

Skatteverket utfärdar allmänna råd om normalbelopp varje kalenderår för beräkning av avdrag för ökade levnadskostnader i utlandet vid tjänsteresa, tillfälligt arbete och dubbel bosättning.

För kalenderåret 2011 har Skatteverket utfärdat allmänna råd om normalbelopp för olika länder (SKV A 2010:22 med ändringar i SKV A 2011:7).

Hur avdrag för ökade levnadskostnader ska beräknas vid utrikes tjänsteresa förenad med övernattning när traktamente utgått behandlas i Skatteverkets information om avdrag för ökade levnadskostnader (SKV M 2011:5). Vilket lands normalbelopp, det svenska eller det utländska, som ska gälla för avrese- och hemkomstdagen regleras i lagtexten. Under dessa dagar pågår tjänsteresan vanligtvis både i Sverige och i utlandet. Avdraget bestäms efter vad som gäller för vistelse i det land där den anställde uppehållit sig den största delen av tjänsteresetiden (12 kap. 12 § IL).

Varje förrättning beräknas för sig

Som angetts tidigare får kostnadsökningen beräknas för varje förrättning för sig. Kostnadsökningen beräknas alltså separat för varje enskild utlandstjänsteresa.

Om tjänsteresan har varat längre tid än tre månader, medges avdrag med 70 % av normalbeloppet per hel dag för tid efter de tre månaderna.

Logikostnad vid förrättning beräknas för sig

Reglerna om avdrag för logikostnad är desamma som för inrikes resa, se avsnitt 24.3.5. Vid utlandsresa ersätts dock nattschablonen vid inrikes resa med ett belopp motsvarande ett halvt normalbelopp för respektive land.

Om logikostnaderna inte kan visas medges avdrag med belopp som motsvarar ett halvt normalbelopp per natt för det land där natten tillbringats (12 kap. 13 § IL). För att avdrag ska kunna medges enligt schablon bör den skattskyldige kunna styrka att han övernattat på arbetsorten.

Traktaments-ersättning har inte utgått

Har traktamentsersättning inte utgått vid utrikes tjänsteresa utanför den vanliga verksamhetsorten medges under de första tre månaderna avdrag för varje hel dag med ett normalbelopp för aktuellt land (12 kap. 16 § IL).

För avrese- och hemkomstdag tillämpas samma beräkning som vid inrikes tjänsteresa. Såsom hel dag räknas då även avresedag om resan påbörjats före kl. 12.00 och hemkomstdag om resan avslutats efter kl. 19.00. Om resan påbörjats kl. 12.00 eller senare eller avslutats kl. 19.00 eller tidigare medges avdrag med ett halvt normalbelopp för aktuellt land (12 kap. 10 § IL).

Om tjänsteresan varar längre tid än tre månader medges avdrag med 30 % av normalbeloppet för varje hel dag efter tre-månadersperioden.

Uppehåller sig den skattskyldige i flera länder under samma dag medges avdrag med ett normalbelopp för det land där den längsta tiden av dagen (kl. 06.00–24.00) har tillbringats. Om den skattskyldige avrese- eller hemkomstdagen vistats största delen av tjänsteresetiden i Sverige, ska avdraget för den dagen inte överstiga det avdrag som medges vid inrikes resa, 210 kr (SKV M 2011:5 avsnitt 4.2).

Vilket normalbelopp (eller maximibelopp) som ska tillämpas för nattschablonen styrs av vilket belopp som ska gälla för dagen (kl. 06–24). Det kan då medföra att för nattschablonen ska tillämpas beloppet för ett annat land än där den faktiska övernattningen skett. Detta kan bli aktuellt t.ex. för lastbilschaufförer som reser.

När det gäller att avgöra i vilket land som den skattskyldige har uppehållit sig den längsta tiden av en och samma dag, ska bortses ifrån tid som tillbringats på kommunikationsmedel som går i internationell trafik, dvs. där priset på varor och tjänster inte är direkt föranlett av prisläget i något visst land.

24.3.7 Reducering för kostförmån

Reducering vid inrikes resa

I de fall den skattskyldige har rätt till avdrag för ökade levnadskostnader och har erhållit kostförmån ska avdraget reduceras med hänsyn till detta. Reducering ska ske oavsett om kost tillhandahållits av arbetsgivaren eller i samband med tjänsten av annan person. Även skattefria måltider i samband med representation och hotellfrukostar ska föranleda reducering av avdrag (12 kap. 17 § IL). Avdraget ska också reduceras på samma sätt för den som endast får delvis fri kost (Skatteverket 2006-12-29, dnr 131 3716-06/111).

Reducering ska göras med nedanstående belopp (SKV A 2011:8)

Inrikes resa	**Schablonavdrag för ökade levnadskostnader**			
	210 kr	147 kr	105 kr	63 kr
Reducering för:	**Reducering bör ske med:**			
Frukost, lunch och middag	189 kr	132 kr	95 kr	57 kr
Lunch och middag	147 kr	103 kr	74 kr	44 kr
Lunch eller middag	74 kr	51 kr	37 kr	22 kr
Frukost	42 kr	29 kr	21 kr	13 kr

Det bör påpekas att avdraget för logikostnad eller nattschablonen inte påverkas av denna reducering. Har kostförmån erhållits kan det förutom att reducera avdraget bli aktuellt att ta upp kostförmånen till beskattning (SKV A 2010:18).

Reducering vid utrikes resa

På samma sätt som gäller inrikes tjänsteresor ska avdraget vid utrikes resor reduceras när kost erhållits under resan. Skatteverket har i det allmänna rådet, SKV A 2011:8 avsnitt 4, angett på vilket sätt reduceringen bör ske.

De normalbelopp som Skatteverket fastställer för avdrag för ökade levnadskostnader vid tjänsteresa till utlandet varierar mellan olika länder. Reduceringen för den som erhållit kost bör här ske med viss procent av normalbeloppet för aktuellt land. Avdraget bör reduceras med 85 % om helt fri kost erhållits och med 70 % om lunch och middag erhållits. Har lunch eller middag erhållits bör reduceringen ske med 35 %. Om endast frukost erhållits bör reducering ske med 15 %.

Har kostförmån erhållits kan det förutom att reducera avdraget bli aktuellt att ta upp kostförmånen till beskattning (SKV A 2010:18).

Ej reducering i vissa fall

Reducering av avdraget för ökade levnadskostnader ska dock inte göras om förmånen avser fri kost som tillhandahållits på allmänna transportmedel vid tjänsteresa och som inte utgör skattepliktig intäkt. Detsamma gäller i vissa fall även när den fria hotellfrukosten inte utnyttjats. I båda fallen gäller som förutsättning att kosten obligatoriskt ingår i priset för resan respektive hotellrummet.

Nedanstående uppställning kan illustrera reglerna om reduktion i fallen skattefri hotellfrukost och kost på transportmedel.

	Hotellfrukost (ingår obligatoriskt i priset)	**Kost på transportmedel** (ingår obligatoriskt i biljettpriset)
Har utnyttjat måltiden eller frivilligt avstått	ej skattepliktigt reduktion av traktamentsavdraget	ej skattepliktigt ej reduktion av traktamentsavdraget
Har ej utnyttjat måltiden pga. fysiska eller tidsmässiga hinder (ej åtnjutit)	ej skattepliktigt ej reduktion av traktamentsavdraget	ej skattepliktigt ej reduktion av traktamentsavdraget

24.4 Ökade levnadskostnader vid tillfälligt arbete och dubbel bosättning

24.4.1 Grundläggande krav, begrepp m.m.

Reglerna om rätt till avdrag för ökade levnadskostnader i samband med tillfälligt arbete och dubbel bosättning återfinns i 12 kap. 18–21 § IL. Avdragsrätten enligt 18 § (tillfällig anställning) är beroende på den skattskyldiges anställningsförhållanden och enligt 19 § (dubbel bosättning) på hans bostads- och familjeförhållanden.

Grundläggande krav för avdrag

För rätt till avdrag vid tillfälligt arbete och vid dubbel bosättning krävs att övernattning ägt rum på arbetsorten. En ytterligare förutsättning för avdragsrätt är att avståndet mellan bostadsorten och arbetsorten är längre än 50 km (12 kap. 20 § IL).

Bostadsort/ Arbetsort

En fråga som uppkommit är vad som avses med begreppen bostadsort och arbetsort i detta sammanhang. Med hänsyn till de svårigheter som föreligger att definiera begreppet ort är det enligt Skatteverkets uppfattning lämpligt att bedöma avdragsrätten med utgångspunkt från avståndet mellan bostaden och arbetsplatsen. Avståndet ska avse närmaste färdväg.

Grundprincip – ej avdrag

En grundprincip är att avdrag inte medges för merkostnader som uppkommer enbart för att en skattskyldig har skilda bostads- och arbetsorter. Avdragsrätten för ökade levnadskostnader är ett undantag från avdragsförbudet för egna levnadskostnader i 9 kap. 2 § IL.

Förmåner

Om förmån av bostad, kost, resor m.m. erhålls vid dubbel bosättning eller tillfälligt arbete ska värdet tas upp som intäkt av tjänst. Den anställdes avdragsrätt prövas sedan som om han haft egna kostnader för bostaden, kosten, resorna etc. Avdrag kan då medges med ett belopp som motsvarar det skattepliktiga förmånsvärdet.

Ensamstående, gifta och sambor

Vid både tillfälligt arbete och dubbel bosättning kan avdrag medges ensamstående, gifta och sambor samt registrerad partner. Som sambor räknas även homosexuella par.

24.4.2 Tillfälligt arbete

Tillfälligt arbete eller tillsvidareanställning

Eftersom avdrag för ökade levnadskostnader medges på olika sätt beroende på om anställningen är att betrakta som tillfällig eller inte är det viktigt att definiera begreppet tillfälligt arbete. Det är numera vanligt att en tillsvidareanställning inleds med

en tidsbegränsad provanställning på exempelvis sex månader. Provanställningen övergår därefter vanligen i en tillsvidareanställning. Frågan är i sådana fall om avdragsrätten under de sex första månaderna av anställningen ska bedömas enligt reglerna om tillfällig anställning eller dubbel bosättning. Skatteverkets uppfattning som också vinner stöd i en del domar är att provanställningen är att betrakta som tillfällig anställning (KRNJ 1997-10-14, mål nr 867-1997 och 1995-11-21, mål nr 3322-1994).

Studerande

Skatteverket anser att avdrag för ökade levnadskostnader ska medges studerande som tagit tillfällig anställning på sin före detta hemort och under anställningstiden varit bosatta i föräldrarnas eller någon annan anhörigs hem. En förutsättning för avdragsrätt är att en bostad behållits på studieorten. För att avdrag för logi ska medges bör krävas att den studerande haft utgifter för övernattning (Skatteverket 2005-02-03, dnr 130 11673-05/111).

Kortare tid – två år

Avdrag för ökade levnadskostnader medges vid kortare tillfälliga arbeten. I förarbeten uttalas att ett arbete som varar längre tid än två år vanligen inte kan anses som kortvarigt (prop. 1998/99:83 s. 19). Någon definitiv tvåårsgräns finns inte varför uttalandet får ses som en riktlinje.

Återkommande korta anställningar

När tidsbegränsade anställningar återkommer i flera perioder och i direkt anslutning till varandra kan anställningarna komma att bedömas som en enda anställning. Om det framgår att avsikten redan vid ingåendet av det första anställningsavtalet varit att ett nytt avtal senare kommer att träffas avseende en ny, kortare tidsperiod är det inte längre fråga om kortvarigt arbete (SOU 1999:94 s. 167). Det är endast under förutsättning att man från början inte vet om att förlängning kan bli aktuell som varje kontrakt kan ses som en ny kortare anställning.

Skådespelare – tre ettårskontrakt

Högsta förvaltningsdomstolen har ansett att en skådespelare som hade tre ettårskontrakt i följd på en och samma teater, att varje kontrakt skulle ses som en anställning för sig, och att det därför var fråga om kortvariga arbeten. Högsta förvaltningsdomstolen ansåg att villkoren i kollektivavtalet, skälen till dessa villkor samt anställningsavtalens utformning innebar att den anställde inte kunde utgå från att ett sådant kontrakt skulle komma att förlängas (RÅ 2008 ref. 22).

Riksdagsledamöter

Det kan förekomma fall då en anställd har ett uppdrag som visserligen inte kan sägas pågå kortare tid men ändå är av så speciellt slag att en definitiv avflyttning till arbetsorten inte

kan krävas. Ett exempel är sådana ledamöter av riksdagen som under långa perioder behåller bostadsanknytningen till sin valkrets eller hemort.

Projektarbete

Kammarrätten har prövat frågan om avdragsrätt för ökade levnadskostnader i samband med projektarbete. Målet avsåg en polisman som anställdes av Rikspolisstyrelsen för att under en begränsad tid (högst tre år) arbeta i ett projekt. Enligt KR:s uppfattning var anställningen i projektet en sådan tillfällig anställning som var tidsbegränsad till sin natur. I domskälen hänvisar KR till uttalande i betänkandet SOU 1999:94 s. 166 där det sägs att projektarbete utmärks av att arbetsuppgifterna är fullgjorda vid projekttidens slut. I motsats till vad som är fallet när det gäller tidsbestämda arbeten kan någon förlängning av anställningen vid projektets slut inte påräknas varför ett särskilt avgränsat projektarbete får anses utgöra ett sådant tillfälligt arbete som är begränsat till sin natur (KRNG 2007-11-28, mål nr 7533-05.

Långvariga byggprojekt

Även byggnads- och anläggningsarbetare kan sägas tillhöra en sådan kategori av arbetstagare vars speciella anställningsförhållanden medför att anställningen kan betraktas som tidsbegränsad till sin natur. Skatteverket anser att även långvariga projekt inom byggnads- och anläggningsbranschen (exempelvis Hallandsåsen och Botniabanan) är sådant arbete som är tidsbegränsat till sin natur (Skatteverket 2004-09-17, dnr 130 538987-04/113).

Tidsbegränsade förordnanden

Numera är det relativt vanligt att anställda erhåller tidsbegränsade förordnanden på vissa tjänster. Framförallt när det gäller ledande befattningar begränsas ofta förordnandet till tidsperioder mellan tre till uppemot sex år. I sådana fall är det således inte tjänsten som upphör efter den angivna tiden. Det kan inte heller uteslutas en förlängning av förordnandet eller att den anställde kan erhålla annan tjänst hos samme arbetsgivare när tiden för förordnandet gått ut. Enligt Skatteverkets uppfattning kan villkoren för avdragsrätt enligt reglerna för tillfälligt arbete inte anses uppfyllda i sådana fall (12 kap. 18 § IL). I stället bör frågan om rätt till avdrag för ökade levnadskostnader bedömas enligt reglerna för dubbel bosättning (12 kap. 19 § IL).

Kammarrätten ansåg att ett fyraårigt förordnande som förbundsordförande inte var ett sådant uppdrag som omfattades av reglerna om avdrag för tillfälligt arbete. Domen överklagades till Högsta förvaltningsdomstolen som inte beviljade prövnings-

tillstånd. Domen har alltså vunnit laga kraft (KRNG 2002-04-30, mål nr 807−808-2001 samt RR 12 november 2002).

Längre tid

Rätten till avdrag för ökade levnadskostnader vid s.k. tillfälligt arbete gäller inte bara när arbetet avser en kortare tid utan även i vissa andra fall även om arbetet pågår under längre tid.

Arbetet bedrivs på flera platser

Här kan det vara fråga om personer som har flera anställningar eller anställda med flera arbetsplatser på olika orter i samma tjänst – samtidigt eller i följd. Själva arbetet behöver inte heller vara tillfälligt till sin natur. I dessa situationer kan vi inte kräva att den skattskyldige ska flytta från sin bostadsort. Någon tidsgräns finns inte utan avdrag medges så länge som den aktuella arbetssituationen föreligger (SOU 1999:94 s. 171).

Högsta förvaltningsdomstolen har medgett en revisor avdrag för ökade levnadskostnader i samband med att han i sin anställning haft sin verksamhet förlagd till två orter. Eftersom så mycket som drygt en tredjedel av verksamhetens intäkter härrörde från kunder på revisorns bostadsort ansåg Högsta förvaltningsdomstolen att det skäligen inte kunde ifrågasättas att revisorn skulle flytta till den andra verksamhetsorten (RÅ 1993 ref. 66).

Annan anledning

Det kan även finnas andra anledningar än de ovan angivna till att en avflyttning till arbetsorten inte är skälig. Vid bedömningen får hänsyn tas till de omständigheter som föreligger i varje enskilt fall. Bestämmelsen är endast till för situationer som inte kunnat förutses av lagstiftaren.

24.4.3 Dubbel bosättning

Avdrag för ökade levnadskostnader vid dubbel bosättning medges

- den som på grund av sitt arbete har flyttat till en ny bostadsort och
- en bostad för den skattskyldige, dennes make, sambo eller familj har behållits på den tidigare bostadsorten (12 kap. 19 § IL, prop. 2007/08:24).

För avdrag krävs också att de grundläggande kraven för avdragsrätt är uppfyllda dvs. att den skattskyldige övernattar på arbetsorten och att avståndet mellan bostadsorten och arbetsorten är längre än 50 km (12 kap. 20 § IL). Beträffande begreppen bostadsort respektive arbetsort se avsnitt 24.4.1.

Reglerna omfattar även de fall den gemensamma bostaden flyttas men make/sambo under en övergångstid stannar kvar på den tidigare bostadsorten.

Avdrag medges också när familjen flyttar med till den nya arbetsorten under förutsättning att den skattskyldige har kvar en permanentbostad på den gamla bostadsorten (Skatteverket 2011-08-10,dnr 131 94075-11/111). Familjen behöver alltså inte bo i den gamla bostaden. Däremot om bostaden på den gamla bostadsorten hyrs ut har man inte längre rätt till avdrag för dubbel bosättning. Oavsett vilken situation som är aktuell är det den av makarna/de sammanboende som genom sitt arbetsbyte orsakat den dubbla bosättningen som ska yrka och medges avdraget.

Normalt sett medges avdrag för den nya bostaden på arbetsorten. Om familjebostaden flyttas till den skattskyldiges nya arbetsort och en bostad behålls på tidigare bostadsort medges avdrag för bostaden på den tidigare bostadsorten (Skatteverket 2011-08-10, dnr 131 94075-11/111).

Ensamstående

Ensamstående skattskyldig har rätt till avdrag för ökade levnadskostnader under förutsättning att han/hon har utgifter för en bostad såväl på arbetsorten som på den gamla arbetsorten. Avdrag bör då medges med belopp motsvarande mellanskillnaden mellan bostadskostnaderna före respektive efter att den dubbla bosättningen inleddes och under förutsättning att utgiftsökningen beror på den dubbla bosättningen (Skatteverket 2011-08-10, dnr 131 94075-11/111).

Begreppet flyttat

Det finns skattskyldiga som av olika anledningar inte övernattar på arbetsorten hela veckan. Det kan vara personer som arbetar koncentrerad deltid, personer som arbetar hemifrån en dag i veckan samt även personer som reser hem till familjen mitt i veckan. Om en skattskyldig i ett visst fall anser sig kunna resa hem till familjen under veckan ska detta inte innebära att man utestängs från möjligheten till avdrag för dubbel bosättning. Skatteverket anser därför att en person som tagit arbete på en annan ort än den där familjen är bosatt, skaffat en bostad på den nya orten och övernattar i denna bostad har ”flyttat till en ny bostadsort” i den mening som avses i bestämmelsen om dubbel bosättning. Däremot anser Skatteverket att en sådan person inte samtidigt kan medges avdrag för dagliga resor mellan den ursprungliga bostaden och arbetsorten. Personen har normalt sett endast rätt till avdrag för en hemresa i veckan och för eventuella arbetsresor på

arbetsorten. Avdrag bör inte medges enligt ”dubbla system” (Skatteverket 2009-06-16, dnr 131 496562-09/111).

Om förutsättningar för avdrag för dubbel bosättning föreligger är det av underordnad betydelse hur boendet på arbetsorten är ordnat (exempelvis hyra av möblerat rum eller hotellrum) så länge kostnaden för boendet ligger på en rimlig nivå med avseende på orten (Skatteverket 2011-08-10, dnr 131 94075-11/111).

Tidsgränser

Det är fråga om ett avdrag som medges under en övergångstid för att skattskyldig vid byte av arbetsort ska ges möjlighet att ordna med familjebostad m.m. För att underlätta rörligheten på arbetsmarknaden har tidsgränsen bestämts till två år för alla avdragsberättigade, dvs. både ensamstående och gifta. Gifta och sambor kan få avdrag ytterligare tre år under förutsättning att den dubbla bosättningen föranleds av makens eller sambons förvärvsverksamhet dvs. sammanlagt längst fem år (12 kap. 20 § tredje stycket IL).

Genom begreppet ”sammanlagt” markeras att den första tidsperioden på två år ska räknas in i femårsperioden. Med begreppet ”makens eller sambons förvärvsverksamhet” har lagstiftaren velat förtydliga att det är förvärvsverksamheten som ska vara orsaken till att en bostad behållits på den gamla bostadsorten. Några särskilda krav på förvärvsverksamhetens omfattning eller vinstkrav uppställs inte.

Dagpendling övergår i veckopendling

Tiden ska räknas från det att övernattning sker första gången på arbetsorten och det oavsett när personen börjat arbeta på arbetsorten. Detta kan gälla för en person som tidigare dagpendlat och som ändrar sitt beteende till att börja veckopendla.

Tillfällig anställning övergår i fast anställning

När en tillfällig anställning övergår till en fast anställning kan avdrag medges för dubbel bosättning även om avdrag tidigare har medgetts enligt bestämmelsen om tillfälligt arbete.

Högsta förvaltningsdomstolen har prövat frågan om från vilken tidpunkt tidsgränsen ska räknas när en tillfällig anställning övergår till en fast anställning. I målet påbörjades en tillfällig anställning som ett och ett halvt år senare övergick i en fast anställning. Högsta förvaltningsdomstolen ansåg att treårsgränsen skulle beräknas med utgångspunkt från tillträdandet av den fasta anställningen och inte från tiden för tillträdandet av den tillfälliga anställningen (RÅ 2007 ref. 73).

Byte av bostadsort under en avdragsperiod

Byte av bostadsort på grund av att arbetet flyttas till annan arbetsort under en pågående tidsperiod innebär inte att en ny avdragsperiod kan påbörjas. Detta eftersom någon bostad för familjen inte har behållits på den tidigare arbetsorten. Svaret gäller oavsett om det är samma arbetsgivare eller ny arbetsgivare på den nya arbetsorten (Skatteverket 2011-08-10, dnr 131 94075-11/111).

Synnerliga skäl

Vid synnerliga skäl kan avdrag medges även för längre tid än två respektive fem år. Synnerliga skäl kan endast tillämpas i undantagsfall. Det bör vara fråga om händelser som över huvud taget inte har kunnat förutses och där det framstår som stötande att inte ge en förlängning av tiden. Enbart det förhållandet att en bostad på den nya orten inte har kunnat ordnas eller att maken inte lyckats hitta ett arbete på den nya orten utgör inte tillräckliga skäl för förlängd tid. Exempel på händelser som kan motivera en förlängning kan vara allvarlig sjukdom inom familjen och varsel om uppsägning kort tid innan tidsgränsens slut.

24.4.4 Avdragets beräkning

Avdrag för måltider och småutgifter

Avdrag för ökade utgifter för måltider och småutgifter får bara dras av under den *första månaden* av vistelsen på arbetsorten. Detta gäller dock inte för skattskyldiga som under de tre första månaderna av vistelsen gjort avdrag enligt reglerna för tjänsteresa, dvs. enligt 12 kap. 6–17 §§ IL Begränsningen gäller både vid avdrag enligt reglerna för tillfälligt arbete och vid dubbel bosättning.

Ökningen av kostnaderna för måltider och småutgifter på arbetsorten medges antingen enligt utredning om den faktiska kostnadsökningens storlek eller schablonmässigt. Beträffande de schablonmässigt beräknade avdragen gäller följande.

– vid tillfälligt arbete och tjänsteresa

För skattskyldig som under de tre första månaderna av vistelsen gjort avdrag enligt reglerna för tjänsteresa och som fortfarande får ersättning från arbetsgivaren (fått avdrag enligt schablon på 210 kr) gäller en lägre schablon på 147 kr för tid fram till två års bortovaro. För tid därefter uppgår schablonavdraget till 105 kr per dag. En förutsättning är att arbetet fortsätter under oförändrade förhållanden och kostnadsersättning alltjämt har utbetalats.

För skattskyldig som under de tre första månaderna av vistelsen gjort avdrag enligt reglerna för tjänsteresa och som inte får

ersättning från arbetsgivaren uppgår schablonavdraget för tid därefter till 63 kr per dag.

– vid tillfälligt arbete och dubbel bosättning

Avdrag för ökade utgifter för måltider och småutgifter vid tillfällig anställning och dubbel bosättning får dras av bara för den första månaden av vistelsen på arbetsorten och bara om övernattning sker på arbetsorten (12 kap. 20 § första och andra stycket IL). Någon förlängning på det sätt som görs av tremånadersperioden vid tjänsteresa ska inte göras. Avdragets storlek är då beroende av hur den skattskyldige arbetar (Skatteverket 2011-08-10, dnr 131 94075-11/111). Avdrag medges med 105 kr per dag vid tillfälligt arbete (12 kap. 18 § IL) och med 63 kr per dag vid dubbel bosättning (12 kap. 19 § IL).

Avdrag för logi vid tillfälligt arbete

Avdrag för logikostnader medges med den faktiska bostadskostnaden på arbetsorten. Har bostadsförmån erhållits anses i regel det till beskattning upptagna förmånsvärdet utgöra bostadskostnaden.

Vid avdrag enligt reglerna för tillfälligt arbete medges avdrag enligt schablon om den faktiska bostadskostnaden inte kan visas. Avdrag medges med belopp motsvarande ett halvt maximibelopp, dvs. 105 kr per natt. För att avdrag ska kunna medges enligt schablon bör den skattskyldige kunna styrka att han övernattat på arbetsorten. För skattskyldiga för vilka en tjänsteresa pågått längre tid än tre månader medges för tid därefter avdrag för logi på samma sätt som under tremånadersperioden. Det innebär att avdrag medges med belopp motsvarande den faktiska utgiften. Kan logikostnaden inte visas, medges avdrag med belopp motsvarande ett halvt maximibelopp per natt under förutsättning att den skattskyldiges arbetsgivare inte svarat för samtliga övernattningskostnader.

Husvagn

Om en skattskyldig med tillfällig anställning valt att bo i egen husvagn på arbetsorten kan avdrag medges för kostnad för logi motsvarande den faktiska utgiften. Det innebär att avdrag kan medges för värdeminskning (förslitning) av husvagnen. Det bör observeras att en del av värdeminskningen (förslitningen) kan belöpa sig på privat användning och inte vara avdragsgill (12 kap. 13 § IL).

Utgift för en bostad

Det kan också förekomma fall där skattskyldiga som exempelvis bor i föräldrahemmet och tar anställning på annan ort yrkar avdrag för logikostnaderna på arbetsorten. Ska avdrag medges trots att den skattskyldige endast har utgifter för en bostad. Högsta förvaltningsdomstolen har medgett avdrag för kostnader för hyra på den tillfälliga arbetsorten eftersom utgifterna

för hyran utgjorde en ökning av levnadskostnaderna i förhållande till det kostnadsfria boendet i föräldrahemmet (RÅ 1998 ref. 39).

Avdrag för logi vid dubbel bosättning

Avdrag för logikostnader medges med den faktiska bostadskostnaden på arbetsorten vid dubbel bosättning. Har bostadsförmån erhållits anses i regel det till beskattning upptagna förmånsvärdet utgöra bostadskostnaden. Vid avdrag enligt reglerna för dubbel bosättning medges inget schablonavdrag när den faktiska kostnaden inte kan visas.

Faktisk bostadskostnad

En fråga som ställts i detta sammanhang är vad som menas med faktiskt erlagd bostadskostnad. När det gäller hyreslägenheter är det den erlagda hyran som utgör faktisk bostadskostnad. Om det i hyresavtalet avtalats att den skattskyldige själv ska svara för utgifterna för el avseende hyreslägenheten är denna utgift avdragsgill kostnad för logi i samband med tillfällig anställning och dubbel bosättning (Skatteverket 2011-08-10, dnr 131 94075-11/111). Beträffande bostadsrättslägenheter och egna fastigheter uppkommer frågan om ränteutgifter och fastighetsskatt kan räknas in i den faktiskt erlagda bostadskostnaden. Av innehållet i 42 kap. 1 § IL framgår att ränteutgifter ska dras av i inkomstslaget kapital. Eftersom avdrag för räntor således ska ske i inkomstslaget kapital kan något ytterligare avdrag för ränteutgifterna inte ske i inkomstslaget tjänst (RÅ 2002 ref. 102).

Tillfälligt arbete utom riket

Ökningen i kostnader för måltider och småutgifter på arbetsorten beräknas antingen enligt utredning om den faktiska kostnadsökningens storlek eller schablonmässigt. Schablonavdraget varierar enligt följande.

För skattskyldig som under de tre första månaderna har fått avdrag enligt reglerna för tjänsteresa är schablonavdraget högst 70 % av helt normalbelopp för aktuellt land per dag fram till två års bortovaro. För tid därefter uppgår schablonavdraget till högst 50 % av helt normalbelopp för aktuellt land per dag. Detta gäller för den som fortfarande får traktamente.

För skattskyldiga som under de tre första månaderna av vistelsen gjort avdrag enligt reglerna för tjänsteresa och som inte får traktamentsersättning från arbetsgivaren gäller att avdrag medges med 30 % av helt normalbelopp per dag härefter.

För skattskyldiga som inte befinner sig på tjänsteresa gäller att avdrag medges enbart för den första månaden av vistelsen på arbetsorten och då med 50 % av helt normalbelopp.

Normalbeloppen för kalenderåret 2011 framgår av Skatteverkets allmänna råd (SKV A 2010:22 med ändringar i SKV A 2011:7).

Om den skattskyldige erhållit kostförmån ska avdraget för ökade levnadskostnader reduceras med hänsyn till detta. Skatteverket har utfärdat allmänna råd om på vilket sätt reduceringen ska ske. Se ovan vid kantrubriken ”Reducering för kostförmån vid utrikes resa”.

Om avdragsrätt föreligger medges avdrag för faktiskt erlagd hyra på anställningsorten. För skattskyldiga för vilka en tjänsteresa pågått längre tid än tre månader medges för tid därefter avdrag för logi på samma sätt som under tremånadersperioden. Det innebär att avdrag medges med belopp motsvarande den faktiska utgiften. Kan logikostnaden inte visas, medges avdrag med ett halvt normalbelopp per natt för aktuellt land. För att avdrag ska kunna medges enligt schablon bör den skattskyldige kunna styrka att han övernattat på arbetsorten.

Dubbel bosättning utom riket

Avdrag för kostnader för kost och småutgifter medges, såvida inte godtagbar utredning om faktisk ökning föreligger, med 30 % av normalbeloppet för aktuellt land. Normalbeloppen för kalenderåret 2011 framgår av Skatteverkets allmänna råd (SKV A 2010:22 1 med ändringar i SKV A 2011:7).

Avdrag medges för faktisk hyreskostnad. Om kostnaden inte kan visas medges sålunda inte något avdrag.

I de fall då familjebostaden behålls och en annan bostad anskaffas på den nya arbetsorten medges avdrag för sistnämnda bostad. Om familjebostaden flyttas till den nya arbetsorten och en tillfällig bostad finns på den tidigare bostadsorten medges avdrag för den tillfälliga bostaden. Beträffande vem av makarna/de sammanboende som ska yrka och medges avdrag, se ovan under avsnitt 24.4.3

Om den skattskyldige erhållit kostförmån ska avdraget för ökade levnadskostnader reduceras med hänsyn till detta. Skatteverket har utfärdat allmänna råd om på vilket sätt reduceringen ska ske. Se vid kantrubriken ”Reducering för kostförmån vid utrikes resa”.

24.5 Hemresor

Hemresor vid arbete utom bostadsorten

När man på grund av arbete vistas på annan ort än sin eller sin familjs hemort anses kostnader för resor mellan orterna vara en privat levnadskostnad och därför i princip inte avdragsgill. Av sociala skäl och för att inte försvåra rörligheten på arbetsmarknaden har det ändå ansetts motiverat att medge avdrag för hemresor. Avdragsrätten avser resa mellan två platser inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (12 kap. 24 § IL). Om resan påbörjas eller avslutas utanför EES-området får avdrag inte göras.

EU:s medlemsländer (EU = Europeiska unionen) är: Belgien, Bulgarien, Cypern, Danmark, Estland, Finland, Frankrike, Grekland, Irland, Italien, Lettland, Litauen, Luxemburg, Malta, Nederländerna, Polen, Portugal, Rumänien, Slovakien, Slovenien, Spanien, Storbritannien, Sverige, Tjeckien, Tyskland, Ungern och Österrike.

EES-länderna (EES = Europeiska ekonomiska samarbetsområdet) är: EU:s medlemsländer, Island, Norge och Liechtenstein.

Avdrag får göras för faktiskt företagna resor med högst en hemresa per vecka om avståndet mellan hemorten och arbetsorten är längre än 50 km. Avståndet på 50 km ska avse närmaste färdväg. För gifta och samboende som bor på olika orter medges avdrag utan tidsgräns, dvs. så länge som det skilda boendet pågår. Avdrag medges inte för resor som den skattskyldiges familj företar för att besöka honom eller henne på arbetsorten.

Avdrag för hemresor kan medges även i de fall där familjen flyttar med till den nya arbetsorten om förutsättningarna för avdrag för dubbel bosättning är uppfyllda. Även ensamstående som har boende på två orter kan på motsvarande sätt få avdrag för hemresor. Under de två första åren av dubbel bosättning bör således avdrag för hemresor kunna medges alla skattskyldiga för resor som faktiskt företagits till den gamla bostadsorten (Skatteverket 2011-08-10, dnr 131 94075-11/111).

Arbete utförs på hemorten

Skatteverket anser att en skattskyldig, som på grund av sitt arbete vistas på annan ort än den där familjen bor, har rätt att göra avdrag för en hemresa i veckan oavsett att han också utför en del arbete på hemorten. En förutsättning för avdragsrätt är

att de generella reglerna om avdrag för hemresor är uppfyllda (Skatteverket 2005-12-08, dnr 131 672135-05/111).

Uthyrd bostad

Skatteverket har behandlat frågan om avdrag för hemresor. I det aktuella fallet hade den skattskyldige tagit med sig familjen till den nya arbetsorten och i samband därmed hyrt ut bostaden på den tidigare hemorten. Skatteverket anser i skrivelsen att avdrag för hemresor inte ska medges i en sådan situation eftersom han inte disponerar någon bostad på den gamla bostadsorten och därför bör anses bosatt på den nya arbetsorten (Skatteverket 2004-09-17, dnr 130 558762-04/113).

Billigaste färdsätt

Avdraget ska normalt motsvara kostnaden för billigaste färdsätt. Avdrag medges dock för resa med tåg (även första klass och s.k. snabbtåg) eller flyg om kostnaden inte är oskälig.

Tåg och flyg

Skatteverket anser att avdrag för hemresor med flyg eller tåg som den skattskyldige företagit ska medges så snart villkoren för avdragsrätt för hemresor är uppfyllda. För flygresor bör avdrag medges med belopp motsvarande det billigaste flygalternativet på den aktuella sträckan vid den ifrågavarande tidpunkten (Skatteverket 2005-10-05, dnr 131 522869-05/111).

Årskort

Om en skattskyldig från sin arbetsgivare erhåller ett årskort på tåg eller flyg uppkommer en skattepliktig förmån om årskortet används för privata resor. Förmånen beräknas till värdet av de privata resor som faktiskt företagits dock högst till värdet av årskortet. Om årskortet används för dels tjänsteresor, dels hemresor, dels arbetsresor och övriga privata resor uppkommer frågan om hur avdrag för hemresor och arbetsresor ska beräknas. I ett ställningstagande anser Skatteverket att avdrag får godtas i den för den skattskyldige förmånligaste ordningen, dvs. avdrag får först göras för hemresor för vilka ingen avdragsbegränsning gäller och därefter för arbetsresor (Skatteverket 2007-05-21, dnr 131 315541-07/111).

Kammarrätten har medgett avdrag för kostnaden för tågbiljett som inköpts för varje resa även om detta medför en fördyring i förhållande till inköp av årskort. Om årskort faktiskt har införskaffats ska enligt Kammarrätten avdrag endast medges för den därav föranledda kostnaden (KRNJ 1997-03-04, mål nr 2515-1995).

Bilavdrag

Om det inte finns godtagbara allmänna kommunikationer medges avdrag för resa med egen bil enligt den schablon som gäller avdrag för kostnader för resor mellan bostad och arbetsplats (18,50 kr milen). Om hemresan har gjorts med förmånsbil

medges avdrag för kostnaden för dieselolja med 6,50 kr milen och för kostnaden för andra drivmedel med 9,50 kr milen.

Avdrag medges dessutom för faktisk kostnad för väg-, bro-, färjeavgifter och trängselskatt.

Bilavdrag eller avdrag för allmänna kommunikationer

Vid bedömningen av om det finns godtagbara allmänna kommunikationer bör hänsyn tas till om befintliga kommunikationer passar den skattskyldiges arbetstider så att vistelsetiden i bostaden blir meningsfull. Kammarrätten medgav bilavdrag när vistelsetiden i hemmet vid användandet av allmänna kommunikationer endast uppgick till 17 timmar inklusive mellanliggande natt (KRSU 1999-11-04, mål nr 1364-1998). Det har också betydelse om den skattskyldiges bostad ligger avsides eller på sådant avstånd från tåg- eller busstation att han måste använda särskilt färdmedel för anslutningsresor. I sådana fall kan den skattskyldige vara berättigad till avdrag för resa med egen bil.

Om det finns godtagbara allmänna kommunikationer och den skattskyldige ändå använt egen bil för hemresorna uppkommer frågan om vilket avdrag som kan medges. Enligt uttalanden i förarbeten innebär huvudregeln att avdrag oftast kommer att medges med belopp motsvarande kostnad för andra klass tåg, alternativt för resa med buss. Det prisbilligaste färdsättet är i allmänhet landsvägsbuss. Om resesträckan är lång och resan med bussen innebär täta stopp och lång restid bör avdrag i stället kunna medges för kostnaden för andra klass tåg. Finns direktbuss eller pendelbuss på sträckan med för den skattskyldige lämpliga avgångstider bör avdrag medges för detta färdmedel (prop. 1989/90:110 s. 361). Om den skattskyldige inte är berättigad till avdrag för ökade levnadskostnader kan avdrag för resor mellan bostaden och arbetsplatsen ändå medges. Se rättsfall om resor mellan Gotland och Stockholm och mellan Kristinehamn och Göteborg i avsnittet 24.9 Resor till och från arbetet.

Om arbetsgivaren tillhandahållit den skattskyldige fria hemresor ska värdet av förmånen tas upp som intäkt. Avdragsrätten prövas på samma sätt som om den skattskyldige själv haft utgiften för resorna.

Tjänsteresa eller hemresa under pågående tjänsteresa

Högsta förvaltningsdomstolen har i ett mål om arbetsgivaravgifter prövat frågan om resor till hemorten i samband med helger utgjorde hemresor eller resor i tjänsten för anställda i byggnads- och anläggningsbranschen. I det aktuella målet hade arbetsgivaren under pågående tjänsteresa betalat ut ett s.k. hem-

resebidrag som ersatte två traktamenten. Trots att de anställda hade bostaden som sitt tjänsteställe ansågs de företagna resorna ändå utgöra sådana hemresor för vilka skyldighet förelåg för arbetsgivaren att erlägga socialavgifter (RÅ 2002 ref. 35).

En anställd som erhållit förmån av fri hemresa (arbetsgivaren har stått för kostnaden) i samband med helger kan få avdrag för hemresor enligt vanliga regler. Eftersom den anställde vistats i hemmet medges inget avdrag för måltider och småutgifter. Däremot kan avdrag för utgifter för logi medges även om den anställde rest hem. Se avsnitt 24.3.5 angående logiutgifter på förrättningsorten vid vistelse i hemmet.

Kombinera dagpendling med övernattning

Anställda som under en period är på tjänsteresa på annan ort än hemorten kan ibland alternera mellan att övernatta på arbetsorten eller dagpendla. Skatteverket anser att om den anställde övernattar minst tre nätter under en arbetsvecka på arbetsorten utgör resan från arbetsorten till hemorten med återresa som regel hemresa. Om den anställde under arbetsveckan endast övernattar en eller två nätter på arbetsorten och i övrigt dagpendlar utgör alla resorna mellan bostaden och arbetsorten tjänsteresor. Vid sidan av avdragsrätten för hemresor kan avdragsrätt även finnas för arbetsresor (12 kap. 26−30 §§ IL, Skatteverket 2006-10-06, dnr 131 421488-06/111).

Personal i väpnad tjänst utomlands

Förmån av fri hemresa som tillkommer svensk personal som tjänstgör i väpnad tjänst i FN:s och ESK:s fredsbevarande verksamhet utomlands utgör inte skattepliktig intäkt. Detta gäller bl.a. svenska FN-soldater. När arbetsgivaren betalat hemresan medges följaktligen inget avdrag.

Pendlingsstöd vid hemresor

Enligt förordningen (1999:594 med ändring i 2004:1329) om flyttningsbidrag kan bidrag lämnas för två hemresor i månaden till den som är arbetslös och som tar ett arbete som medför långa pendlingsresor (pendlingsstöd). Bidrag som utbetalats ska hänföras till sådant flyttningsbidrag som enligt 11 kap. 27 § IL inte utgör skattepliktig intäkt. Det innebär att avdrag inte medges för den kostnad som bidraget är avsett att täcka. Det bör uppmärksammas att det inte skattepliktiga bidraget inte redovisas på kontrolluppgift.

24.6 Skattefria ersättningar, begränsad avdragsrätt

Av lagtexten framgår att utgifter som skattskyldig haft inte får dras av om det samtidigt utgått skattefri ersättning som är avsedd att täcka dessa utgifter. Bestämmelsen i paragrafens första stycke avser ersättningar till utomlands stationerad personal vid en statlig myndighet, ersättning och förmån av inställelse- och arbetsresor, flyttningsersättning till personal vid en statlig myndighet samt fasta resekostnads- och traktamentsersättningar till företrädare i Europaparlamentet. Bestämmelsen i paragrafens andra stycke avser flyttningsbidrag som lämnas av arbetsmarknadsmyndighet, vissa studiestöd samt bidrag till deltagare i arbetsmarknadsutbildning (12 kap. 3 § första och andra stycket IL).

Skatteverket anser att om den skattefria ersättningen endast är avsedd att täcka en viss del av kostnaderna har den skattskyldige rätt till avdrag för den del av kostnaden som överstiger erhållen ersättning (Skatteverket 2007-03-06, dnr 131 164347-07/111).

Utländska experter, forskare och andra nyckelpersoner får inte göra avdrag för utgifter som det samtidigt utgått skattefri ersättning för. Dagbarnvårdare som erhåller skattefri ersättning får ej heller göra avdrag (12 kap. 3 § tredje stycket IL).

I ovannämnda ställningstagande anser Skatteverket att när en skattskyldig erhåller sådana ersättningar som avses i 12 kap. 3 § 3 stycket IL får utgifter som täcks av ersättningen inte dras av.

24.7 Sjöinkomst

Se avsnitt 25.

24.8 Inställelseresor

Har den skattskyldige haft kostnader för resa inom eller mellan EU:s medlemsländer eller EES-länderna i samband med tillträdande eller frånträdande av anställning eller uppdrag, s.k. inställelseresa, har han rätt till skäligt avdrag för kostnaderna (12 kap. 25 § IL).

Med tillträdande och frånträdande avses den första resan vid anställningens eller uppdragets början respektive den sista resan vid anställningens eller uppdragets avslutande.

Avdragsrätten gäller skäliga kostnader för resor inom eller mellan EU:s medlemsländer eller EES-länderna. Vid flygresa in i och ut ur Sverige gäller även här vad som tidigare har sagts beträffande hemresor. Vid bedömningen om kostnaderna är skäliga gäller även i övrigt samma förutsättningar som tillämpas för avdrag för hemresor.

Om den skattskyldige har haft kostnader för väg-, bro-, färjeavgift eller trängselskatt medges avdrag för den faktiska kostnaden.

Om arbetsgivaren tillhandahållit resorna tas värdet upp som förmån. Avdraget prövas som för egna utgifter.

24.9 Resor till och från arbetet

Allmänna förutsättningar för avdrag

Bestämmelserna om avdrag för resor mellan bostad och arbetsplats (arbetsresor) finns i 12 kap. 26–30 § IL. Därutöver har Skatteverket utfärdat allmänna råd och meddelanden m.m. om sådana resor (SKV A 2009:1 och SKV M 2010:1).

Avdrag medges för skälig kostnad för resor till och från arbetsplatsen där denna varit belägen på sådant avstånd från bostaden att särskilt fortskaffningsmedel behövt anlitas och även anlitats (12 kap. 26 § IL) Som regel krävs att avståndet mellan bostaden och arbetsplatsen uppgått till minst 2 km för att avdrag ska kunna komma ifråga.

Ålder, invaliditet eller motsvarande förhållanden kan medföra avdrag även om avståndet till arbetsplatsen understiger 2 km.

Om den skattskyldige vid sina resor mellan bostad och arbetsplats haft kostnader för väg-, bro- färjeavgift eller trängselskatt medges avdrag för den faktiska kostnaden (12 kap. 27 § IL).

Fria till- och frånresor

Om arbetsgivaren tillhandahållit resan är värdet därav att se som en skattepliktig förmån. Avdragsrätten prövas som om den anställde själv haft utgiften.

Flera arbetspass

Avdrag ska som regel medges för kostnad för resa med billigaste färdmedel som lämpligen kunnat användas, vanligen allmänna kommunikationsmedel, och endast för en resa i vardera riktningen per dag. Om arbetstiden är uppdelad i flera pass med inte alltför oväsentligt tidsmellanrum, som kan förekomma t.ex. för sjukvårdspersonal, bör avdrag medges för kostnader för resor fram och åter till de olika arbetspassen. Kostnad för hemresa vid lunchrast eller för middagsmål vid övertidsarbete är dock inte avdragsgill.

Resor arbetsplats – sommarstuga

För att avdrag för resekostnader ska kunna medges fordras att resorna avser färd till och från den ordinarie bostaden. Avdrag medges inte för resor till och från sommarstuga eller annan plats i den mån kostnaderna därigenom ökas.

I de fall skattskyldig har sin arbetsplats på särskild förrättningsort medges avdrag för dagliga resor mellan tillfällig bostad och arbetsplatsen. Därutöver medges avdrag med vad som erhållits i ersättning för ökade levnadskostnader (RÅ 1978 1:100).

I ett mål som gällde en polisman som hade tjänst i Stockholm har Högsta förvaltningsdomstolen prövat frågan om avdragsrätt för arbetsresor. Han avsåg att flytta till Gotland men behålla tjänsten i Stockholm. Högsta förvaltningsdomstolen fann att resorna mellan Gotland och Stockholm utgjorde resor mellan bostaden och arbetsplatsen. Avdrag kunde därvid medges med skäligt belopp (RÅ 1986 not. 826).

Avdrag för kostnader för resor mellan bostad i Kristinehamns kommun och arbetsplats i Göteborg har medgetts polisman, som arbetat i Göteborg och där haft tillgång till ett litet övernattningsrum. Rummet var möblerat med i stort sett bara en säng och disponerades även av andra (RÅ 1989 ref. 69).

Båtresa

Skattskyldig, som var bosatt på en ö och använt egen båt för en del av sina resor till och från en arbetsplats på fastlandet, har medgetts avdrag för kostnaderna för resorna med båten oaktat att det funnits allmän färjeförbindelse mellan ön och fastlandet. Viss jämförelse med tidsvinstreglerna för bil har motiverat avdraget (RÅ 1989 ref. 36). Avdrag har medgetts för båtresorna med belopp motsvarande kostnaderna för drivmedel och båtplats.

Årskort

Kostnad för årskort, som har köpts i förskott året innan det ska utnyttjas, är inte avdragsgill för det beskattningsår då betalning skett. Avdrag kan i normalfallet göras först vid taxeringen för det beskattningsår då resorna företagits (RÅ 1985 1:3 och RÅ 1988 ref. 17).

Cykel och moped

I Skatteverkets allmänna råd och meddelanden om resor mellan bostad och arbetsplats anges de närmare förutsättningarna för avdrag för cykel och moped.

Bil och motorcykel

Skatteverkets allmänna råd och meddelanden om avdrag för resor mellan bostad och arbetsplats innehåller även rekommendationer om avdrag för resor med bil och motorcykel. Avdrag för kostnader för resor till och från arbetsplatsen med

egen bil medges med 18,50 kr per körd mil (12 kap. 27 § IL). För motorcykel medges avdrag med 9 kr för körd mil (SKV A 2009:1).

Om den som är skattskyldig för bilförmån har gjort resor till och från arbetsplatsen med förmånsbilen medges avdrag för kostnaden för dieselolja med 6,50 kr per körd mil och för kostnaden för annat drivmedel (t.ex. bensin) med 9,50 kr per körd mil. Avdrag för kostnader för t.ex. biobaserade bränslen är detsamma som för bensin.

Om det i bilförmånen ingår förmån av fritt eller delvis fritt drivmedel för förmånsbilen ska denna förmån värderas till marknadsvärdet multiplicerat med 1,2 och tas upp som intäkt. Avdragsrätt föreligger däremot under samma förutsättningar och med samma belopp, dvs. 6,50 kr respektive 9,50 kr per körd mil, som om den skattskyldige själv haft utgiften för drivmedlet.

Samma avdragsrätt som anges i de föregående två styckena gäller den som, utan att vara skattskyldig för bilförmån, gjort resorna med en förmånsbil för vilken sambo eller sådan närstående som avses i 2 kap. 22 § IL är skattskyldig. Som närstående enligt nämnda lagrum räknas föräldrar, far- och morföräldrar, make, avkomling eller avkomlings make, syskon eller syskons make eller avkomling samt dödsbo som den skattskyldige eller någon annan av nämnda personer är delägare i. Med avkomling avses även styvbarn och fosterbarn.

Mopedbil

Skatteverket anser att avdrag för arbetsresor med mopedbil kan medges på samma sätt som för motorcykel. Med mopedbil avses ett täckt fordon utrustad med tre eller fyra hjul som enligt lagen om vägtrafikdefinitioner klassificerats som en klass 2-moped (Skatteverket 2009-03-13, dnr 131 200208-09/111). Det som fortsättningsvis sägs i fråga om bilresor gäller även i fråga om resor med motorcykel och mopedbil.

Väg-, bro- och färjeavgift

Om den skattskyldige vid resa mellan bostad och arbetsplats haft kostnader för väg-, bro- eller färjeavgift medges avdrag för den faktiska kostnaden. Avdraget för kostnaden för väg-, bro- och färjeavgiften medges alltså vid sidan av de tidigare angivna avdragsbeloppen.

Trängselskatt

Om den skattskyldige vid resa mellan bostad och arbetsplats haft kostnader för trängselskatt medges avdrag för den faktiska kostnaden. I de fall den skattskyldige samma dygn företagit tjänsteresor, arbetsresor och andra privata resor ska vid beräk-

ning av avdrag betalningen för trängselskatt i första hand anses belöpa på tjänsteresor och i andra hand på resor mellan bostad och arbetsplats (Skatteverket 2009-02-18, dnr 131 172662-09/111).

Förutsättningar för bilavdrag

Avdrag för bilkostnader medges under följande förutsättningar

- vägavståndet mellan bostaden och arbetsplatsen uppgår till minst 5 kilometer och
- det av omständigheterna klart framgår, att användandet av bil i stället för allmänt kommunikationsmedel regelmässigt medför en tidsvinst på minst två timmar eller
- om oavsett avstånd och tidsvinst bilen används i tjänsten under minst 160 dagar för år räknat och bilen körs minst 300 mil i tjänsten för år räknat.

Använder den skattskyldige bilen i tjänsten under mindre än 160 dagar men minst 60 dagar och därvid kör minst 300 mil i tjänsten för år räknat medges avdrag för de dagar som bilen används i tjänsten. Om bilen används mindre än 60 dagar i tjänsten medges inte avdrag för dessa resekostnader (12 kap. 27 § IL).

Tidsvinst

Beräkning av tidsvinsten sker med utgångspunkt i den sammanlagda tidsvinsten för fram- och återresan. För skattskyldig med flera fasta arbetsplatser eller med flera arbetspass per dygn är det dock den sammanlagda tidsvinsten per dygn, som uppnås genom att använda bil mellan bostad och arbetsplats som avses. Vid beräkning av tidsvinsten bör hänsyn tas även till den tid, som går åt för att uppsöka parkeringsplats och gå till och från parkeringsplatsen, samt till den trafikintensitet som råder vid den tid då resan företas.

Däremot beaktas inte tidsvinst som beror på att den skattskyldige, i syfte att undvika körning under rusningstid, kommer till eller lämnar arbetsplatsen (arbetsorten) vid annan tidpunkt än vad som är motiverat med hänsyn till arbetstidens förläggning.

Regelmässig tidsvinst

Frågan om användande av bil regelmässigt medfört tidsvinst har prövats av Högsta förvaltningsdomstolen. I detta fall hade tidsvinst uppnåtts endast under vissa veckodagar. Med hänsyn härtill och då tidsvinst bara uppnåtts under 81 av 212 arbetsdagar fann Högsta förvaltningsdomstolen att kravet på regelmässighet inte var uppfyllt. Till följd härav ansågs den skattskyldige inte berättigad till något avdrag för bilresor (RÅ 1988 ref. 75).

Färdväg

Skattskyldig som har alternativa möjligheter att anlita allmänna kommunikationsmedel ska som jämförelse vid tidsvinstberäkningen använda det färdsätt och den färdväg som ter sig naturlig.

I visst fall har avdrag för kostnad för bilresor mellan bostad och arbetsplats medgetts för lämpligaste färdväg trots att annan kortare resväg fanns (RÅ 1986 ref. 41).

Skiftarbete

Arbetstagare som arbetar i skift kan t.ex. då arbetstiderna växlar efter ett fast schema uppnå erforderlig tidsvinst vid vissa av dessa skift. Avdrag kan då medges för kostnad för bilresor de dagar då tidsvinst uppnås (RÅ 1984 1:62).

Dusch på arbetsplatsen

I ett rättsfall hade den skattskyldige i sitt arbete regelbundet kommit i kontakt med hälsofarligt ämne och hade därför duschat efter arbetstidens slut. Tidsåtgången för detta fick beaktas vid beräkningen av tidsvinsten vid färd med bil till och från arbetet (RÅ 1984 1:99).

Risk för förseningar

Högsta förvaltningsdomstolen har i en dom som gällde en lärare, vid tidsvinstberäkningen tagit hänsyn till den korta tid som stod till buds för att förflytta sig från järnvägsstationen till skolan och till risken för tågförseningar. Högsta förvaltningsdomstolen har även beaktat att viss tid går åt för förberedelser för undervisningen och särskilt noterat att det fick anses föreligga särskilda krav på en lärare att komma i tid till tjänstgöringens början. Högsta förvaltningsdomstolen godtog en tidsvinstberäkning med utgångspunkt från ett tidigare tåg än det som Taxeringsnämnden utgått från. Härigenom uppkom tidsvinst på minst två timmar och Högsta förvaltningsdomstolen medgav avdrag för bilresor (RÅ 1994 not. 143).

Tidsvinst del av året

I det fall tidsvinst uppnås under del av året, t.ex. då kortare arbetstid tillämpas under sommarmånaderna, medges avdrag för bilkostnader under denna tid (RÅ 1980 1:35).

Om skattskyldig inte kan utnyttja allmänna färdmedel vid vissa tillfällen, t.ex. på grund av övertidsarbete eller skiftarbete, kan han medges avdrag för bilkostnader för dessa resor och för färd med allmänna färdmedel i övrigt (RÅ 1980 1:32).

Flextid

Vid beräkning av tidsvinsten utgår man ifrån den ordinarie arbetstiden även om arbetsgivaren tillåtit anställd en annan arbetstid. Tillämpas flexibel arbetstid, s.k. flextid, beräknas tidsvinsten enligt det snabbaste färdsättet för allmänna kommunikationsmedel inom ramen för flextiden (RÅ 1980 1:89). Arbetstagaren kan visserligen själv bestämma tiden för sitt

arbetes början och slut inom den bestämda flexramen. Vid jämförelsen av restid med bil med restid med allmänna kommunikationsmedel ska jämförelsen göras utifrån den förutsättningen att arbetstagaren i rimlig omfattning ska anpassa sin individuella arbetstid till tabellerna för berörda allmänna kommunikationsmedel.

Högsta förvaltningsdomstolen har i ett mål haft att ta ställning till bl.a. tidsvinstberäkning vid s.k. flextid. Vid anlitande av allmänna färdmedel skulle den skattskyldige anlända till arbetsplatsen 20 min. före flextidens början. Väntetiden har inte ansetts motivera att tidsåtgången för resor med allmänna färdmedel beräknas med andra avgångstider som grund. Väntetiden har däremot inräknats i den totala tidsåtgången för resa med allmänna färdmedel. Stipulerad tidsvinst ansågs i detta fall inte ha uppkommit och den skattskyldige var följaktligen inte berättigad till avdrag för kostnader för resor med egen bil mellan bostaden och arbetsplatsen (RÅ 1992 not. 6).

Med uttrycket flexibel arbetstid bör enligt SKV:s allmänna råd förstås att den anställde har rätt att självständigt bestämma sin ankomst/avgångstid till respektive från arbetsplatsen inom flextidens ram. I normalfallet torde också företagens flexsystem omfatta just denna rättighet. I den mån den skattskyldige hävdar att han inte omfattas av företagets flextidssystem bör det ankomma på honom att visa detta på något sätt för att Skatteverket ska frångå tidsvinstberäkningen enligt flexibel arbetstid.

En anställd kan åberopa att han vid vissa enstaka tillfällen inte helt fritt kan nyttja den flexibla arbetstiden på grund av att arbetsuppgifterna inte tillåter det. Detta utgör dock inte skäl för att tidsvinsten ska beräknas som vid fast arbetstid. I ett sådant fall ska regeln om tidsvinstberäkning vid flexibel arbetstid gälla.

I ett mål prövade Högsta förvaltningsdomstolen frågan om avdragsrätt när den skattskyldige hade förskjuten arbetstid på grund av barnpassning. Denna förskjutning fick beaktas vid beräkningen av tidsvinsten för resor med bil mellan bostad och arbetsplats (RÅ 1986 ref. 11).

Allmänt kommunikationsmedel saknas

1. Hela sträckan

Om tillgängligt allmänt transportmedel saknas bör skattskyldig, som använder bil för resor mellan bostad och arbetsplats, medges avdrag för bilkostnader oavsett tidsvinsten,

under förutsättning att avståndet mellan bostaden och arbetsplatsen uppgår till minst 2 km.

2. Del av sträckan

Saknas tillgängligt allmänt transportmedel för endast en del av sträckan mellan bostad och arbetsplats, och denna del är minst 2 km, får oavsett tidsvinst avdrag för bilkostnader beräknas för hela sträckan om bil använts.

Bilen används i tjänsten

Skattskyldig som i sin tjänst regelmässigt använder bil bör medges avdrag för bilkostnader för resor mellan bostaden och den fasta arbetsplatsen oavsett avståndet och tidsvinsten.

För att avdrag för kostnad för bilresor ska medges för samtliga arbetsdagar krävs att den anställde använt bilen i tjänsten minst 160 dagar samt att tjänstekörningen uppgått till minst 300 mil. Om bilen använts minst 60 dagar men mindre än 160 dagar medges avdrag för det antal dagar bilen faktiskt använts i tjänsten om tjänstekörningen uppgått till minst 300 mil.

Huruvida med körning i tjänsten avses enbart den anställdes egen körning i tjänsten eller även andra anställdas körning med bilen i tjänsten behandlas inte i förarbetena till lagstiftningen. Kravet på 300 mils körning i tjänsten bör dock anses uppfyllt om bilen totalt använts 300 mil i tjänsten.

Vid beräkning av det antal dagar som skattskyldig använt bil i tjänsten ska hänsyn tas till om det varit praktiskt möjligt att använda bilen hela eller endast del av året. Som exempel på omständigheter som kan föranleda att man godtar även färre antal dagar än de ovan angivna kan nämnas att den skattskyldige på grund av sjukdom, militärtjänstgöring, utlandsvistelse eller liknande varit förhindrad att arbeta hela året eller att anställningen varat endast del av året. Har anställningen t.ex. varat tre månader ska bilen ha använts minst 40 dagar i tjänsten och tjänstekörningen uppgå till minst 75 mil för att avdrag ska medges för samtliga arbetsdagar. Det ankommer på den skattskyldige att visa att han uppfyller angivna krav på tjänstekörning.

Ofta åberopas som skäl för bilreseavdrag, att arbetsgivaren uppställt krav att den anställde har bil, att han har biltillstånd, eller att han inte i förväg kan veta om han kommer att behöva använda bilen i tjänsten under dagen. Dessa omständigheter utgör emellertid inte några självständiga skäl för avdrag, utan måste sammanvägas med vad som ovan sagts om den faktiska regelmässiga användningen.

Garage- eller uppställningsplats vid arbetsplatsen

En förutsättning för avdragsrätt för parkeringskostnader (garage- eller annan uppställningsplats) vid arbetsplatsen är att bilen används i tjänsten. Vägledning torde i detta sammanhang kunna hämtas från ovannämnda regler om bilavdrag vid resor mellan bostad och arbetsplats när kravet om tidsvinst inte är uppfyllt (12 kap. 27 § andra stycket IL). Skattskyldig som enligt denna bestämmelse är berättigad till avdrag för kostnader för resor med egen bil mellan bostad och arbetsplats bör därför för motsvarande tid eller dagar medges avdrag för sina faktiska kostnader för parkering på arbetsplatsen.

Ålder, sjukdom, funktionshinder

Skattskyldig som på grund av hög ålder, sjukdom eller funktionshinder måste använda bil för resor mellan bostad och arbetsplats medges avdrag med de verkliga kostnaderna för dessa resor, i den mån detta är fördelaktigare för den skattskyldige (12 kap. 30 § IL). För att vara berättigad till avdrag för verkliga bilkostnader i samband med sjukdom bör den skattskyldige kunna uppvisa ett läkarintyg. Av intyget bör det framgå att det på grund av sjukdomen är nödvändigt att använda bil för resorna till och från arbetet. Avdrag med de verkliga kostnaderna bör dock inte vara aktuellt enbart på grund av att personen uppnått viss ålder. Liksom vid sjukdom och funktionshinder krävs det att tillståndet medfört att personen tvingas använda egen bil. I fråga om ålder torde det därför ofta i praktiken vara någon sjukdom eller nedsatt rörlighet som medför att avdrag kan medges.

I dessa fall tas inte heller hänsyn till om vägavståndet uppgår till 5 km eller till den eventuella tidsvinst som görs. Avdrag medges inte för den del av kostnaderna för bilen som avser annan körning än arbetsresor. Vid beräkning av de verkliga bilkostnaderna ska hänsyn tas till ev. bidrag, t.ex. bilstöd till personer med funktionshinder.

Skatteverket anser att avdrag för arbetsresor med bil för funktionshindrade m.fl. bör medges med belopp motsvarande högst dubbla schablonavdraget. Vid 2012 års taxering bör avdrag medges med högst 37 kr per mil (SKV A 2009:1 avsnitt 8).

Pendlingsstöd

Flyttningsbidrag kan utgå till den som är arbetslös och som tar ett arbete som medför långa pendlingsresor (pendlingsstöd). Pendlingsstöd lämnas för de resekostnader som överstiger de kostnader som den arbetslöse normalt skulle ha haft för resor till och från ett arbete inom normalt pendlingsavstånd. Pendlingsstöd lämnas dock med högst 2 000 kr i månaden för dagpendling (SFS 1999:594).

Bidraget torde vara att hänföra till sådant flyttningsbidrag som inte utgör skattepliktig intäkt (11 kap. 27 § IL). Det innebär att avdrag inte medges för den kostnad som bidraget är avsett att täcka. Det bör uppmärksammas att det inte skattepliktiga bidraget inte redovisas på kontrolluppgift.

Aktivitetsstöd

Ersättning för dagliga resor utbetalas till personer som deltar i arbetsmarknadspolitiskt program, rehabilitering eller genomgår utredning. Ersättning för bilresor utbetalas med 18,50 kr per mil för den del av kostnaden som överstiger 600 kr per mån (SFS 1996:1100).

Eftersom bidraget inte utgör skattepliktig intäkt bör avdrag inte medges för den kostnad som bidraget är avsett att täcka. Om skattefritt aktivitetsstöd utbetalats och förutsättningarna för avdrag är uppfyllda bör avdrag medges med 600 kr per mån. motsvarande den del av kostnaden för resorna som inte täcks av bidraget.

Rehabilitering

Fråga om avdrag för resekostnader i samband med rehabilitering har varit uppe till bedömning i Högsta förvaltningsdomstolen. En målare hade på grund av yrkesskada genomgått rehabilitering och därvid utbildat sig till idrottslärare. Under rehabiliteringstiden hade sjukpenning enligt lagen om yrkesskadeförsäkring utgått. Sjukpenningen hade kunnat vägras om målaren inte underkastat sig rehabiliteringen. Genomgåendet av rehabiliteringen ansågs vara att jämställa med fullgörande av tjänst. Avdrag medgavs därför för vissa resekostnader som haft samband med rehabiliteringen (RÅ 1994 ref. 4).

Medåkande

Skatteverket anser att i de fall samåkning med bil sker bör schablonavdraget för arbetsresorna fördelas mellan de personer som samåker. Medåkaren har då avdragsrätt för sin kostnad, vilket reducerar bilförarens avdrag. Om bilföraren mot betalning gör extra körningar för en passagerares räkning föreligger ett uppdragsförhållande mellan parterna. I ett sådant fall ska utbetalaren lämna kontrolluppgift osv. enligt vanliga regler (Skatteverket 2008-09-22, dnr 131 555950-08/111).

Flera resor

Skattskyldig som skjutsats till och hämtats från arbetsplatsen varje dag av sin make har medgetts avdrag för fyra resor med bil mellan bostaden och arbetsplatsen. Kvinnan hade inte körkort och allmänna kommunikationer saknades (RÅ 1971 ref. 48).

Byggnads- och anläggnings-branscherna

Inom byggnads- och anläggningsbranscherna erhåller de anställda under vissa förutsättningar ersättning för resa mellan bostad och arbetsplats i samband med daglig inställelse till

arbetsplatsen. Flertalet anställda inom dessa branscher saknar särskilt tjänsteställe. För dem som tillhör denna grupp bör den vanliga verksamhetsorten bestämmas med utgångspunkt i deras bostad (12 kap. 8 § IL). Om den vanliga verksamhetsorten bestäms med utgångspunkt i bostaden är resa mellan bostad och arbetsplats att betrakta som tjänsteresa. Avdrag bör medges som för sådan resa, jfr avsnitt 24.3.

Avdraget ska beräknas på faktiskt körd sträcka. Högsta förvaltningsdomstolen har i ett mål som gällde besked enligt 44 § i numera upphävda Uppbördslagen, ansett att arbetsgivaren varit skyldig att göra avdrag för preliminär skatt på ersättning för målares resor med egen bil när körsträckan beräknats efter schablonmässiga grunder. Antalet körda mil hade beräknats utifrån en fiktiv centralpunkt inom verksamhetsområdet och inte från den anställdes bostad (RÅ 1994 not. 450).

Om arbetsplatsen är tjänsteställe är det i avdragshänseende fråga om resa mellan bostad och arbetsplats. Under förutsättning att den anställde uppfyller kraven enligt Skatteverkets meddelanden m.m. om avdrag för resa med bil mellan bostaden och arbetsplatsen, medges avdrag vid 2012 års taxering med 18,50 kr per mil om det gäller resa med egen bil. Om resan gjorts med förmånsbil medges avdrag för kostnaden för dieselolja med 6,50 kr per mil och för kostnaden för annat drivmedel (t.ex. bensin) med 9,50 kr per mil. Avdragsbeloppen gäller även om uppburen milersättning understiger schablonbeloppen på 18,50, 6,50 respektive 9,50 kr.

Högsta förvaltningsdomstolen ansåg i ett mål att verkstaden utgjorde tjänsteställe, trots att den skattskyldige under större delen av tiden utfört arbete på andra platser. Resor har i det fallet skett direkt från bostaden till de tillfälliga arbetsplatserna. Resorna mellan bostaden och verkstaden ansågs som resor till och från arbetet, övriga som resor i tjänsten (RÅ 1986 ref. 33).

Det bör också observeras att den utbetalda ersättningen för daglig inställelse till arbetsplatsen i många fall felaktigt redovisas som ersättning för resa i tjänsten. Det förekommer därvid att avdrag yrkas såväl med belopp motsvarande denna ersättning som med belopp motsvarande sedvanligt avdrag för bilresor mellan bostad och arbetsplats.

Musiker m.fl.

Turnerande musiker m.fl. kan i vissa fall medges avdrag för kostnad för bilresor mellan bostad och arbetsplats. Detta gäller när de reser med egen bil mellan bostad och uppställningsplats för turnébuss eller repetitionslokal. Turnéresa däremot som

påbörjas direkt från bostaden anses som resa i tjänsten liksom övriga resor med turnébussen.

En frilansande musiker som tar tillfälliga uppdrag på olika spelplatser bör anses ha sitt tjänsteställe i replokalen, alternativt i bostaden, om huvuddelen av förberedelser och annat arbete i musikerverksamheten utförs där. Resorna till engagemangsplatsen utgör därvid tjänsteresor och resorna mellan bostaden och replokalen resor till och från arbetet.

En musiker som engageras för att spela längre perioder än en vecka på samma plats, t.ex. en konserthall eller studio, har sitt tjänsteställe på den platsen. Resorna mellan bostaden och denna plats anses därför som resor till och från arbetet (Skatteverket 2008-10-27, dnr 131 574071-08/111).

Studiecirkelledare

Resa bostad – cirkelplats eller resa mellan olika cirkelplatser ska bedömas enligt reglerna för resa bostad – arbete. Ersättningar till cirkelledare för deras kostnader för resor till och från de platser där studiecirklar har hållits anses utgöra ersättning för resor mellan bostad och arbetsplats. Ledandet av varje enskild cirkel bör ses som ett självständigt åtagande dvs. ett åtagande motsvaras av en anställning (KRNS 1987-03-13, mål nr 4813-1984).

Resa med taxi

Högsta förvaltningsdomstolen har när resan annars skulle vara förenad med risk för överfall medgett avdrag för utgifter för taxiresor. Resorna hade företagits mellan kl. 03.00 och kl. 04.00 (RÅ 1990 ref. 61 I och II). Högsta förvaltningsdomstolen har därefter avgjort ytterligare ett mål beträffande taxiresor nattetid (RÅ 1991 not. 218). I det senare målet medgavs avdrag för taxiresor trots att det funnits allmänna kommunikationsmedel för delar av resan.

Det kan i vissa särskilda fall vara motiverat att medge avdrag för utgifter för taxiresor även om det funnits allmänna kommunikationer på sträckan. Så kan vara fallet när den skattskyldige skyndsamt tvingas bege sig till ett tillfälligt tjänsteställe för ett akut ärende, t.ex. en tolk som i ett brådskande fall kallas till ett sjukhus, som då utgör tjänstestället för uppdraget.

24.10 Kostnader vid utbildning, kurser, konferenser m.m.

Det finns inte några särskilda bestämmelser om en persons rätt till avdrag för utbildning som han eller hon själv har bekostat. Frågan om avdrag får bedömas enligt allmänna regler om avdrag. Avdrag medges för utgifter för att förvärva eller bibehålla inkomster (12 kap. 1 § IL). Avdrag medges inte för kostnader för genomgång av skolor eller universitet eller för annan utbildning som syftar till att kvalificera till anställning eller tjänst. Genomgår man däremot kurs för att kunna bibehålla en tjänst man redan har, är kostnaden normalt avdragsgill.

Det förekommer att skattskyldiga yrkar avdrag för kostnader i samband med utbildningar som syftar till att skaffa behörighet för att erhålla viss tjänst. Kammarrätten medgav inte avdrag för kostnaden för anskaffande av körkort för lastbil. I det fallet var lastbilskörkortet en förutsättning för att den skattskyldige skulle erhålla anställning som brandman. Kammarrätten anförde i domskälen att utgifterna för körkortsutbildningen inte var avdragsgilla kostnader för fullgörande eller bibehållande av tjänst (KRNJ 2001-11-09, mål nr 3050-99).

Utbildning med bidrag

Det kan under perioder finnas vissa former av grundutbildningar som det av arbetsmarknadspolitiska skäl utgår någon form av skattepliktiga bidrag för. Den skattskyldige kan då få avdrag för kostnader i samband med utbildningen eftersom dessa varit nödvändiga för att personen ska kunna få den skattepliktiga ersättningen. En sådan ersättning är aktivitetsstöd för deltagande i arbetsmarknadsutbildning enligt förordning (2000:634) om arbetsmarknadspolitiska program.

Det finns även andra former av utbildning där kostnaderna är avdragsgilla på grund av att utbildningen kan sägas ske i tjänsten eftersom de varit nödvändiga för att få ersättning.

Doktorander

Högsta förvaltningsdomstolen har i ett rättsfall medgett avdrag för kostnader hänförliga till forskarutbildning när personen erhållit halvt utbildningsbidrag för doktorander. Högsta förvaltningsdomstolen konstaterade att lagstiftarens inställning varit att forskarutbildningen i väsentlig mån är att betrakta som arbete, varför utbildningsbidraget var skattepliktigt. Mot bakgrund av detta ansåg Högsta förvaltningsdomstolen att kostnader för forskarutbildningen var avdragsgilla kostnader för fullgörande av tjänsten (RÅ 1987 ref. 30).

Yrkesskadad målare

Avdrag för utbildningskostnader har av Högsta förvaltningsdomstolen medgetts yrkesskadad målare som genomgick utbildning till idrottskonsulent. Under utbildningstiden erhöll målaren sjukpenning från försäkringskassan. Personen kunde ha vägrats sjukpenningen om han inte hade underkastat sig utbildningen och rehabiliteringen (RÅ 1994 ref. 4).

Gästforskare

Kammarrätten har prövat frågan om avdragsrätt för kostnader som uppkommit i samband med att en anställd vid ett universitet i Sverige bjudits in som gästforskare vid ett universitet i USA. Under utlandsvistelsen utbetalades lön medan gästforskaren själv fick svara för utgifter för resa, boende och litteratur. Kammarrätten medgav de yrkade avdragen (KRNS 2005-11-18, mål nr 5943-03).

Lärare med utbildningsbidrag

Högsta förvaltningsdomstolen har prövat avdragsrätten för en lärare som under tjänstledighet genomgått utbildning till talpedagog och därvid uppburit skattepliktigt utbildningsbidrag från läroanstalten. Genomgåendet av utbildningen har ansetts vara att jämställa med fullgörande av tjänst eftersom läraren fått skattepliktig särskild ersättning för deltagande i utbildningen. Avdrag har därför – oavsett att utbildningen varit ägnad att medföra högre kompetens – medgetts för vissa av utbildningen föranledda merkostnader. Merkostnaderna avsåg hemresor, hyra, fördyrat kosthåll m.m. (RÅ 1994 not. 55).

Arbetsmarknadsutbildning

I de fall avdrag yrkas för ökade levnadskostnader, resor m.m. i samband med arbetsmarknadsutbildning bör uppmärksammas att de inte skattepliktiga ersättningarna och bidragen inte redovisas på kontrolluppgift. Avdrag medges inte för de kostnader som dessa ersättningar och bidrag har avsett att täcka.

Har någon ersättning av nu nämnt slag inte utgått medges avdrag för kostnader för resor, ökade levnadskostnader och kostnader för läromedel enligt samma grunder som anges i avsnitt 24.9 Resor till och från arbetsplatsen”, 24.4 ”Ökade levnadskostnader vid tillfälligt arbete och dubbel bosättning”, 24.5 ”Hemresor” och 24.16 ”Övrigt”. Beträffande facklitteratur bör avdragsrätten begränsas till sådana läromedel som varit obligatoriska i undervisningen.

24.10.1 Utbildning under pågående anställning m.m.

Inkomstskattelagen innehåller inte några särskilda regler om avdrag för kurser och andra utbildningskostnader under pågående anställning. För avdrag för utbildning vid omstrukturering, se avsnitt 24.10.2. När det gäller frågan om rätten till

avdrag för ökade levnadskostnader i samband med deltagande i utbildning finns det ett stort antal rättsfall från Högsta förvaltningsdomstolen. Däremot saknas det nästan helt avgöranden avseende kursavgift och andra direkta utbildningskostnader. Skatteverket har i ett ställningstagande utvecklat kraven för avdrag för egna utbildningskostnader, se redogörelsen nedan.

Ökade levnadskostnader m.m.

När det gäller rätten till avdrag för ökade levnadskostnader har frågan i huvudsak varit under vilka förhållanden som den skattskyldige ska anses ha fått sådan ersättning från arbetsgivaren eller annan att deltagande i utbildningen varit att se som en del av det ordinarie arbetet eller annars att jämställa med fullgörande av tjänst. I de fall utbildningen varit att jämställa med fullgörande av tjänst har avdrag medgetts för ökade levnadskostnader (RÅ 1967 ref. 52 I–IV, RÅ 1970 ref. 58, RÅ 1977 ref. 78, RÅ 1987 ref. 30, RÅ 1994 not. 55, RÅ 2000 not. 87).

Sjuksköterska

Högsta förvaltningsdomstolen har prövat frågan om avdrag för kostnader i samband med utbildning kan medges även om reducerad lön utgått under utbildningstiden. I det målet medgavs undersköterska vid landstingssjukhus avdrag för kostnader i samband med utbildning till sjuksköterska. Under studietiden hade hon erhållit lön från arbetsgivaren motsvarande grundlönen för sjukvårdsbiträden. Högsta förvaltningsdomstolen ansåg i sina domskäl att utgifterna för utbildningen utgjorde avdragsgilla kostnader för fullgörande av tjänst trots den reducerade lönen och den omständigheten att utbildningen syftade till att erhålla högre kompetens (RÅ 2000 not. 87).

Kurskostnad

En förutsättning för avdrag för ökade levnadskostnader m.m. i samband med utbildning är alltså att den skattskyldige får viss lön eller annan ersättning för att genomgå utbildningen. Hur stor del av den ordinarie lönen som måste betalas går inte att slå fast med en exakt beloppsgräns eller procentsats av tidigare lön. Skatteverket anser att motsvarande krav gäller vid prövningen av avdragsrätt för själva utbildningskostnaden. Den omständigheten att den anställde får behålla sina löneförmåner eller del av dessa under utbildningstiden innebär nämligen en presumtion för att utbildningen varit nödvändig i tjänsten.

Även om det ställs krav på bibehållna löneförmåner för att utbildningen ska anses vara nödvändig för arbetet, måste avdragsrätten alltid bedömas med hänsyn till omständigheterna i det enskilda fallet. I normalfallet krävs det emellertid lön

under utbildningstiden för att utbildningen ska anses nödvändig (Skatteverket 2011-04-12, dnr 131 55196-11/111).

Fortbildningskostnader för flygpersonal

Skatteverket anser att anställda vid flygbolag har rätt till avdrag för utgifter för sådan fortbildning som är nödvändig för att flyga en viss flygplanstyp s.k. typerating. En förutsättning för avdragsrätt är att utbildningen genomförs på betald arbetstid (Skatteverket 2008-05-29, dnr 131 311414-08/111).

Vilka kostnader får man avdrag för

Anses utbildningen vara av den art att kostnaderna är avdragsgilla bör avdrag medges med belopp som avser samtliga kostnader för kursen och som den anställde betalat med egna medel. Sålunda kan häri ingå kurskostnad, kostnad för ersättare på arbetsplatsen, resekostnader, ökade levnadskostnader samt kostnader för kurslitteratur.

Nyttan för verksamheten

Det är numera vanligt att man företar studieresor och att avdrag yrkas i deklarationen för de, ofta avsevärda, kostnader som resorna medfört. Vid dessa resor finns regelmässigt någon form av rekreation med i bilden. I sådana fall måste utredning företas, som visar sambandet mellan tjänsten och kostnaderna. Utredningen bör åtminstone omfatta uppgift om arrangören, ett reseprogram, i vilken utsträckning detta följts och varför studierna behövs för att den skattskyldige ska kunna fullgöra sina arbetsuppgifter.

24.10.2 Utbildning vid omstrukturering m.m.

Utbildning i samband med uppsägning

En skattskyldig som riskerar att bli arbetslös på grund av personalavveckling eller liknande kan av sin arbetsgivare få en förmån av utbildning eller annan åtgärd skattefritt (11 kap. 17 § IL). Se avsnitt 22.2.14. Den skattskyldige kan då i vissa fall medges avdrag för resor och ökade levnadskostnader i samband med utbildningen (12 kap. 31 § IL).

Avdrag för resor till och från platsen för utbildningen medges enligt samma regler som för resor mellan bostaden och arbetsplatsen, 12 kap. 2 § och 26–30 § IL. Avdrag medges alltså endast för den del av kostnaden som tillsammans med kostnader för resor mellan bostaden och arbetet överstiger 9 000 kr.

Under förutsättning att den skattskyldige har fått ersättning för ökade levnadskostnader och hemresor medges avdrag för ökade levnadskostnader för tillfälligt arbete enligt 12 kap. 18 § IL och för hemresor enligt 12 kap. 24 § IL. Avdraget för ökade levnadskostnader får varken överstiga den erhållna ersättningen eller schablonbeloppen (12 kap. 31 § 2 stycket IL).

Avdrag för resor och ökade levnadskostnader får medges i högst ett kalenderår efter uppsägningstidens utgång (12 kap. 31 § IL).

All ersättning för resor och ökade levnadskostnader ska deklareras som lön.

Högsta förvaltningsdomstolen har i ett mål prövat frågan om skattskyldigs rätt till avdrag enligt detta lagrum. Målet avsåg en undersjuksköterska som genomgick en utbildning till sjuksköterska. Syftet med utbildningen var att hon skulle kunna behålla sin anställning hos landstinget. Högsta förvaltningsdomstolen angav i sina domskäl att avdrag enligt 12 kap. 31 § IL får medges även om utbildningen sker för att garantera fortsatt anställning hos den egna arbetsgivaren (RÅ 2002 not. 96).

24.11 Arbetsrum

I de fall då arbetslokalen är inrymd på annan plats än i bostaden och då det kan anses klarlagt, att lokalen varit erforderlig för och enbart använts för tjänsten bör skäl för avdrag rimligen anses föreligga (RÅ 1968 Fi 2282 och RÅ 1982 1:77). En strängare syn har dock Högsta förvaltningsdomstolen anlagt i en senare dom som gällde ett av dagbarnvårdare yrkat avdrag för hyreskostnaden för särskild lägenhet som skulle användas vid barntillsyn i familjedaghem (RÅ 1991 ref. 35 återgivet i avsnitt 24.12.1 nedan).

I ett mål hade en lärare hyrt ett arbetsrum på bottenplanet i en trevåningsvilla. Han hyrde sin bostad på den översta våningen i villan. Rektorn i lärarens skola hade intygat behovet av arbetsrum. Högsta förvaltningsdomstolen medgav avdrag för hyreskostnaden (RÅ 1987 ref. 23).

Är arbetslokalen däremot inrymd i bostaden medges avdrag endast i undantagsfall. Förutom betryggande utredning att lokalen eller rummet använts enbart för arbetet krävs då vanligen också att bostaden är större än den hade varit om den skattskyldige inte hade varit tvungen att själv hålla arbetsrum. Den omständigheten att vissa arbeten utförs i hemmet är enligt praxis inte skäl nog för avdrag – detta även om hemarbetet medför intrång eller andra olägenheter i bostaden.

Högsta förvaltningsdomstolen har år 1975 dömt i fem mål angående avdrag för kostnad för arbetsrum, där man intagit en mycket restriktiv hållning (RÅ 1975 ref. 114 I–V). Det ska finnas ett klart behov av arbetsrum och därutöver en verklig

merkostnad för detta. Med hänsyn till läge och utrustning får arbetsrummet inte anses ingå i övriga bostadsutrymmen. Som förtydligande beträffande kostnadsberäkningen har uttalats att eventuella räntekostnader, hänförliga till fastigheten, ska beaktas i inkomstslaget kapital. Vad avser avgränsningen till övrigt bostadsutrymme har Högsta förvaltningsdomstolen klart uttalat att avdrag inte medges om arbetsrummet dessutom kan betraktas som bostadsrum.

Den mycket restriktiva praxis som gäller rätten till avdrag för arbets- och kontorsrum framgår även av ett annat mål i Högsta förvaltningsdomstolen. Det var här fråga om en redaktör och frilansjournalist vars arbetsgivare inte tillhandahöll arbetslokal. Trots att Högsta förvaltningsdomstolen i sin dom framhöll att behov av eget arbetsrum fick anses föreligga medgavs inte avdrag då rummet ansågs som en del av den skattskyldiges förhyrda privatbostad varvid hyresutgifterna i sin helhet bedömdes utgöra privata levnadskostnader (RÅ 1981 1:21).

Avdrag medges därför endast när det kunnat konstateras ett behov av arbetsrum, som i princip inte kan anses ingå i bostadsutrymmet. Avdrag kan därvid medges med belopp som motsvaras av de faktiska merkostnaderna i form av ytterligare utgifter för elektrisk ström, uppvärmning, städning etc. av arbetsrummet. Avdrag medges däremot inte för andel av fasta kostnader, t.ex. elnätsavgift. Något avdrag medges alltså inte heller för intrång i bostad. För arbetsrum i hyreslägenhet torde även viss del av hyran vara avdragsgill.

Beträffande avdrag för kostnader för arbetsrum i samband med uthyrning till arbetsgivare, uppdragsgivare etc. (se avsnitt 30.2.2 kantrubrik Uthyrning till arbetsgivare).

24.12 Dagbarnvårdares avdrag m.m.

24.12.1 Dagbarnvårdare i familjedaghem

Omkostnads-ersättning

Kostnadsersättning som betalas ut till dagbarnvårdare av en kommun ska inte tas upp till beskattning till den del ersättningen motsvarar kostnader i verksamheten (11 kap. 48 § IL). Avdrag får inte göras för utgifter som täcks av sådana ersättningar (12 kap. 3 § tredje stycket). Skatteverket har lämnat allmänna råd och meddelande om skattefri kostnadsersättning till dagbarnvårdare i familjehem att tillämpas fr.o.m. 2010 års taxering (SKV A 2008:23 och SKV M 2008:17).

Om dagbarnvårdaren i sin verksamhet haft kostnader som inte täcks av den skattefria ersättningen kan avdrag ändå komma ifråga. Vid prövningen av yrkanden om avdrag för kostnader i samband med dagbarnvårdsverksamheten kan uttalanden och rättsfall som avser tiden före de nya reglernas tillkomst fortfarande vara till ledning.

Lekrum

Avdrag för särskilt inrett lekrum för dagbarnen medges i regel inte. Se de refererade rättsfallen nedan.

Lekmaterialersättning

Ersättning för leksaker och lekmaterial ingår inte i omkostnadsersättningen. I regel tillhandahåller arbetsgivaren lekmaterial till familjedaghemmet och några kostnader uppstår inte för dagbarnvårdaren. Betalar dock arbetsgivaren ut särskild ersättning för lekmaterial bör avdrag medges med motsvarande belopp utan att någon särskild utredning behöver lämnas. Detta förutsätter att det kan antas att ersättningen har beräknats med hänsyn till vad som skäligen kan anses normalt gå åt för att täcka kostnaderna för lekmaterial. Större avdrag medges då endast om kostnaderna på grund av särskilda förhållanden varit högre. Utgår ingen ersättning och tillhandahåller inte arbetsgivaren lekmaterial medges avdrag med de faktiska kostnaderna.

Övriga kostnader

Det kan förekomma att ett barn vistas hos dagbarnvårdaren både under dagen och natten under ett och samma dygn. Omkostnadsersättning utgår då både för dagvistelsen och för natten. Den skattefria ersättningen får därvid anses avse såväl dagvistelsen som vistelsen på natten. Avdrag bör i sådana fall endast medges om den skattskyldige kan visa att kostnaderna på grund av särskilda förhållanden varit högre.

Särskilda förhållanden

Vad som ska avses med särskilda förhållanden har inte närmare angetts i lagtext eller förarbeten. En bedömning får göras i det enskilda fallet. De särskilda förhållandena bör dock hänföra sig till sådana kostnader som omkostnadsersättningen är avsedd att täcka. Som exempel kan nämnas att ett barn kräver specialkost på grund av allergi, diabetes eller liknande. Även mycket långa vistelsetider per dag, mer än nio timmar, kan ses som ett särskilt förhållande om det kan antas att ytterligare ett mål mat måste serveras. I ett sådant fall bör dock inte avdrag medges om inte andra särskilda förhållanden talar för annat.

Privat dagbarnvårdare

Avdrag för kostnader för tjänsten för privat anställd dagbarnvårdare bör medges med visade faktiska kostnader. Har kostnadsersättning erhållits bör avdrag medges med motsvarande belopp, dock högst med de av Skatteverket rekommenderade

beloppen om inte den skattskyldige kan visa att kostnaderna på grund av särskilda förhållanden varit högre.

S.k. trefamiljesystem

Beträffande omkostnadsersättning till ”värdfamilj” i s.k. trefamiljesystem eller familjedaggrupp bör, vid en jämförelse med Kommunförbundets rekommendationer, 25 % av ersättningen betraktas som hyresersättning om inte annat visas. Resterande del får då ses som ersättning för gjorda utlägg avseende mat och förbrukningsartiklar. Finns ett anställnings- eller uppdragsförhållande mellan ”värdfamiljen” och kommunen bör en bedömning göras av om omkostnadsersättningen kan ses som ett utflöde av tjänsten/uppdraget. I sådant fall bör ersättningen betraktas som intäkt av tjänst och avdrag medges med visade faktiska kostnader. Beträffande avdrag för de kostnader som uppstår i samband med uthyrning av lokaler, se avsnitt 30.2.2.

Kostnad för egen bil

Kostnad för att använda egen bil för att ta sig till livsmedelsaffär bör i regel inte ses som en avdragsgill merkostnad. Det får anses som troligt att inköp för den egna familjen sker samtidigt som inköp till dagbarnvården. Någon merkostnad uppstår därmed inte. Likaså bör bilresor eller annan utgift för resor med dagbarnen i regel inte ses som en avdragsgill merkostnad. I ett mål vägrades avdrag för bilresor med dagbarnen då det inte hade visats att kostnaderna varit nödvändiga för fullgörande av tjänsten (RÅ 1981 Aa 144). Har dock i anställningsavtalet mellan kommunen och dagbarnvårdaren föreskrivits att utflykter ska företas med dagbarnen, bör dagbarnvårdarens kostnader för detta vara avdragsgilla motsvarande visade faktiska kostnader. För avdrag för egen bil i tjänsten i övrigt se avsnitt 24.3.

Rättsfall

I ett mål har en dagbarnvårdare vägrats avdrag för kostnad för lekrum för barnen i egen bostad. Rummet användes enbart för denna verksamhet. I motiveringen angavs bl.a. att den skattskyldige inte visat att hon på grund av sin tjänst som dagbarnvårdare skulle ha behov av ett särskilt rum för barnen. Inte heller ansågs rummet ha blivit avskilt på sådant sätt att det inte längre ingick i bostadsutrymmena eller var inrett så att det inte kunde användas för bostadsändamål (RÅ 1979 1:41). I likhet med vad som gäller för avdrag för arbetsrum (se avsnitt 24.11) är praxis således mycket restriktiv. Vidare yttrade en av Högsta förvaltningsdomstolens ledamöter att tanken vid barntillsyn i familjedaghem är att barnet ska vistas i hemmiljö i motsats till vad som är fallet vid tillsyn i särskilda, av kommunen inrättade barnstugor, där miljön är av institutions-

karaktär. Att inreda ett särskilt lekrum kan därför inte anses påkallat av arbetsuppgiften (RÅ 1981 Aa 144).

I ett annat mål blev utgången densamma. En kommunalt anställd dagbarnvårdare i familjedaghem hade hyrt en lägenhet där barnomsorgen bedrevs på grund av att maken hade skiftarbete och behövde vara ostörd under dagtid. Hyreskostnaden ansågs som en icke avdragsgill levnadskostnad då anskaffandet av lägenheten inte avsåg något krav som hänförde sig till handhavandet av barnen i familjedaghemmet utan till dagbarnvårdarens egna familjeförhållanden. Högsta förvaltningsdomstolen anförde att avdrag för arbetslokal endast kunde komma i fråga när det förelåg ett behov av särskilt utrymme för de barn som omhändertogs. Avdrag i förevarande sammanhang förutsatte således att behovet av utrymme, utöver dagbarnvårdarens familjebostad, hänförde sig till just det förhållandet att barntillsynen inte skulle ha kunnat utövas på ett godtagbart sätt om inte behovet tillgodosågs (RÅ 1991 ref. 35).

I ett mål medgavs en kommunalt anställd dagbarnvårdare i familjedaghem avdrag för inköp av tvillingvagn och barnstol. Dagbarnvårdaren hade två dagbarn i sådan ålder att barnvagn och barnstol krävdes för deras vård. Högsta förvaltningsdomstolen anförde att den tvillingvagn och barnstol som dagbarnvårdaren hade köpt var erforderliga hjälpmedel i hennes tjänst som dagbarnvårdare. Den kostnadsersättning som hon erhöll från kommunen kunde inte anses ha varit avsedd att täcka kostnaderna för dessa inköp. På grund av det anförda ansåg Högsta förvaltningsdomstolen att dagbarnvårdaren var berättigad till avdrag för kostnaderna (Rå 1980 1:48. och RÅ 1981 Aa 144).

I ett annat mål prövades frågan om dagbarnvårdare skulle medges ytterligare avdrag för kostnader för elström och vatten utöver omkostnadsersättningen. Sådana kostnader anges inte uttryckligen i uppräkningen i Skatteverkets rekommendationer av omkostnader som avses bli täckta av omkostnadsersättningen. Högsta förvaltningsdomstolen uttalade att det ligger i sakens natur att mathållning, städning, tvättning och andra nödvändiga sysslor i samband med omsorg om dagbarn förutsätter förbrukning av el och vatten. Omkostnadsersättningen får därför enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening antas ha beräknats med hänsyn också till sådana omkostnader (RÅ 2001 not. 192).

24.12.2 Vård i familjehem

Sveriges kommuner och landsting (SKL) har gett ut rekommendationer vad avser den ekonomiska ersättningen inom familjehemsvården (cirkulär 10:73 avseende barn och ungdomar och vuxna). Rekommendationerna tillämpas också vad avser vård i familjehem inom omsorgsvården.

Omkostnadsersättning

Omkostnadsersättning utgår för att täcka de merkostnader som uppstår då en person tas emot i hemmet. Som högsta omkostnadsersättning för olika åldersgrupper anges i rekommendationerna följande belopp uttryckt i procent av prisbasbeloppet.

Åldersgrupp	Procent av prisbasbeloppet
0–12 år	150 %
13–17 år	170 %
Vuxna	170 %

Prisbasbeloppet för 2011 är 42 800 kr.

Enligt SKL:s rekommendation innefattar omkostnadsersättningen dels schablonmässigt beräknade kostnader för livsuppehälle och bostad, dels individuellt beräknade tilläggskostnader.

Avdrag

Avdrag för kostnaderna för tjänsten/uppdraget bör medges med belopp motsvarande erhållen kostnadsersättning, med den begränsning som följer av 12 kap. 2 § IL, dock högst med det av SKL rekommenderade beloppet, om inte den skattskyldige kan visa att de totala kostnaderna på grund av särskilda förhållanden varit högre.

Då den skattskyldige vill visa att hans kostnader varit högre än erhållen omkostnadsersättning, eller då kostnadsersättningen överstiger ovanstående belopp, bör de kostnader som ska täckas av den löpande omkostnadsersättningen i regel kunna styrkas med ett underlag för arbets-/uppdragsgivarens beräkning av ersättningens storlek. Detta förutsätter dock att ett sådant beräkningsunderlag innehåller uppgifter om vilka kostnader som ska täckas av omkostnadsersättningen samt hur ersättningen fördelar sig på de olika kostnaderna.

Särskilda förhållanden

Med särskilda förhållanden kan t.ex. avses att den vårdade personen kräver specialkost på grund av matallergi, diabetes eller liknande eller att den vårdade har ett funktionshinder som medför extra kostnader.

Större bostad eller bil

Kostnad för att skaffa en större bostad för att kunna åta sig uppdraget som familjehem eller ta emot ytterligare en person är närmast att betrakta som en privat levnadskostnad eftersom bostaden samtidigt avser familjens egna bostad. Har uppdragsgivaren bidragit till kostnaden kan det dock ses som ett tecken på att denne ansett den större bostaden som erforderlig för uppdraget. Avdrag kan då medges i motsvarande mån (RÅ 1979 1:41, RÅ 1981 Aa 144 och RÅ 1991 ref. 35). Avdrag för högre driftkostnader för en större bostad bör inte medges. Kostnader för att skaffa en större bil på grund av uppdraget behandlas på samma sätt.

24.12.3 Kontrakterade jourhem

Den ekonomiska ersättningen till kontrakterade jourhem utgår i form av arvode och omkostnadsersättning. Enligt SKL:s rekommendationer (cirkulär10:73) utgår omkostnadsersättning i form av en fast och en rörlig del. Den fasta omkostnadsersättningen utgår under tid då inga barn är placerade i familjehemmet och den rörliga delen utgår när barn finns placerat i hemmet.

Den fasta omkostnadsersättningen rekommenderas utgå med 25 % av prisbasbeloppet per månad om hemmet har 1–2 platser och med 50 % av prisbasbeloppet om hemmet har 3–4 platser (prisbasbeloppet för 2011 är 42 800 kr). Vilka kostnader som ska täckas med den fasta omkostnadsersättningen anges inte i SKL:s rekommendationer. De kontrakterade familjehemmen ska dock hålla en hög beredskap för att kunna ta emot ett barn på kort varsel. Det får antas att den fasta omkostnadsersättningen är avsedd att täcka utgifter som kan uppstå i samband med detta. Den rörliga omkostnadsersättningen utgår enligt samma grunder som rekommenderas för de traditionella familjehemmen och de utgifter som ska täckas med ersättningen är de samma, se ovan.

Avdrag

Avdrag för utgifterna för uppdraget bör medges motsvarande erhållen ersättning vad avser den rörliga omkostnadsersättningen i enlighet med de regler som redovisats för vård i familjehem ovan. Beträffande kostnaderna som uppstår då inget barn finns placerat i hemmet bör avdrag medges motsvarande visade faktiska merkostnader.

Vård av eget barn

För vård av eget barn medges inte avdrag från inkomst av tjänst. Detta gäller även om statligt vårdbidrag har uppburits. Däremot är sådan del av vårdbidraget som utgör ersättning för merkostnader skattefri (11 kap. 31 § 2 IL).

24.12.4 Kontaktpersoner och kontaktfamiljer m.m.

Kontaktpersoner/familjer

Uppdraget som kontaktperson eller kontaktfamilj förutsätter regelbundna sammanträffanden och telefonkontakter med klienten. Dessutom förekommer övernattningar i kontaktpersonens/familjens hem. Omkostnadsersättning utgår för att täcka de merkostnader som uppstår i samband med uppdraget.

SKL har gett ut rekommendationer (cirkulär 10:72) angående den ekonomiska ersättningen till kontaktpersoner/familjer. Ersättningen utbetalas efter en individuell bedömning av vilka kostnader som kan uppkomma i samband med uppdraget.

Dygnsomkostnadsersättning rekommenderas utgå för en person per år enligt följande.

Åldersgrupp	Procent av prisbasbeloppet
0–12 år	105–150 %
13–19 år	120–170 %
Vuxna	120–170 %

Prisbasbeloppet för 2011 är 42 800 kr.

Ersättningen utbetalas efter en individuell bedömning av vilka kostnader som kan uppkomma i uppdraget.

Stöd och service till funktionshindrade

För kontaktpersoner samt kontaktfamiljer eller stödfamiljer som grundar sitt uppdrag på lagen (1993:387) om stöd och service till vissa funktionshindrade (LSS) har SKL utarbetat en rekommendation (cirkulär 08:81 och 10:71). Av uppdragsavtalet ska uppdragets omfattning framgå.

För kontaktpersoner (9 § 4 LSS) utgår omkostnadsersättning med 10–40 % av basbeloppet per månad. Ersättningen utbetalas efter en individuell prövning av vilka kostnader som kan uppkomma i uppdraget.

För kontaktfamilj eller stödfamilj (9 § 6 LSS) där den enskilde tillfälligt vistats (korttidsvistelse) för att ge anhöriga eller familjehem avlösning beräknas omkostnadsersättningen på samma sätt som för kontaktpersoner eller kontaktfamiljer enligt SOL (se ovan). Ersättningen utbetalas efter en individuell prövning av vilka kostnader som kan uppkomma i uppdraget.

Avdrag

Avdrag för kostnaderna för uppdraget bör medges med belopp motsvarande erhållen kostnadsersättning. Utgår kostnadsersättningen i enlighet med SKL:s rekommendationer behöver inte kostnaderna visas. Yrkas högre avdrag eller utgår högre

ersättning bör avdrag medges endast om det visas att kostnaderna på grund av särskilda förhållanden varit högre.

Övervakare inom kriminalvården

Den ekonomiska ersättningen till övervakare inom kriminalvården fastställs av Kriminalvården. Arvode utges med 250 kr och omkostnadsersättning med 250 kr per månad och klient. Därutöver kan ersättning utgå för särskilda kostnader.

Kostnadsersättningen avser att täcka kostnader för t.ex. kaffe, mat, biobiljett och liknande smärre utgifter i samband med uppdraget. Avdrag bör medges med belopp motsvarande erhållen kostnadsersättning utan att kostnaderna behöver visas. Högre avdrag bör medges motsvarande visade faktiska kostnader utan att särskilda förhållanden behöver påvisas.

24.13 Idrottsutövares avdrag

Se avsnitt 22.2.47 om beskattningen av ersättningar till idrottsutövare. Reglerna för avdragsrätten behandlas i allmänna råd och meddelanden (SKV A 2008:31 och SKV M 2011:26) De innebär i korthet följande.

Avdragsgilla kostnader

Avdrag medges i princip för samtliga kostnader som varit nödvändiga för verksamheten, i normalfallet dock inte med så stora belopp att underskott uppstår.

Avdrag kan t.ex. medges för anskaffningskostnaden för idrottsredskap eller utrustning, beroende på utrustningens karaktär och idrottsverksamhetens omfattning. Den allmänna avdragsbegränsningen på 5 000 kr gäller.

Vid resor i tjänsten, t.ex. i samband med matcher, tävlingar och dylikt på bortaplan medges avdrag enligt reglerna vid tjänsteresor. Vid resa med egen bil i tjänsten medges avdrag med 18,50 kr/mil. Vid resa i tjänsten med förmånsbil medges avdrag för kostnaden för dieselolja med 6,50 kr/mil och för annat drivmedel med 9,50 kr/mil, under förutsättning att idrottsutövaren betalat samtliga drivmedelskostnader för tjänsteresan. Avdrag för ökade levnadskostnader under tjänsteresa med övernattning utanför den vanliga verksamhetsorten medges enligt allmänna regler (se avsnitt 24.3).

Idrottsutövaren medges dessutom avdrag för resekostnader i samband med träning på ordinarie träningsplats (”tjänsteställe”) och tävlingar på hemmaplan enligt de regler som gäller vid färd mellan bostaden och arbetsplatsen. Observera att en idrottsdomare normalt anses ha sitt tjänsteställe på platsen för den match/tävling han ska döma, varför resorna till dessa

spelplatser är att se som resor mellan bostaden och arbetet och inte som tjänsteresor.

Idrottsdomare som anlitas av idrottsförbund på riks- eller distriktsnivå för att inom sitt uppdrag döma i tävlingar på olika platser anses normalt ha sitt tjänsteställe i bostaden och inte på de platser där tävlingarna äger rum. Detta gäller även om den lokale arrangören betalar ut en mindre del av ersättningen till domaren, t.ex. reseersättning (Skatteverket 2008-06-09, dnr 131 349547-08/111).

Schablonavdrag för idrotts-kostnader

Om en idrottsutövare själv svarat för merparten av sina kostnader för idrottsredskap och dylikt kan han, om han så föredrar, i stället beräkna kostnaderna enligt schablon.

Kostnaderna får då schablonmässigt beräknas till belopp motsvarande bruttoersättningen, dock högst 3 000 kr. I bruttoersättningen inräknas skattepliktiga förmåner men inte traktamentsersättningar och resekostnadsersättningar vid tjänsteresa motsvarande avdragsgilla belopp. Den allmänna avdragsbegränsningen på 5 000 kr gäller även när kostnaderna beräknats enligt schablon.

Om schablonregeln tillämpas får underskott inte uppkomma.

Schablonavdraget är inte avsett för administrativa ledare. Inte heller kursledare, cirkelledare m.fl. som leder kvällskurser eller liknande i motion, gymnastik eller andra idrottsaktiviteter och som erhåller ersättning per timme, per kväll, per vecka, per månad eller liknande har rätt att göra schablonavdrag. För dessa svarar i regel arbets- eller uppdragsgivaren för merparten av kostnaderna och de är vanligtvis helt jämställda med lärare i andra kurser. Kursledare, cirkelledare m.fl. får i stället göra avdrag enligt de allmänna reglerna för de faktiska kostnaderna de haft.

24.14 Representation

I inkomstslaget tjänst tillämpas enligt 12 kap. 1 § de regler som enligt 16 kap. 2 § gäller i inkomstslaget näringsverksamhet. Se vidare avsnitt 55.6 och Skatteverkets allmänna råd SKV A 2004:5.

Utgifter för representation och liknande ändamål är att hänföra till avdragsgilla kostnader om de har omedelbart samband med verksamheten, till exempel vid affärsförhandlingar eller liknande, extern representation. Det finns också intern representation som vid personalfester m.m. I den mån avdrag aktua-

liseras från inkomst av tjänst torde det uteslutande vara fråga om extern representation.

Avdragsram m.m.

Avdrag medges i det enskilda fallet inte med större belopp än som kan anses skäligt. Avdrag för måltidsutgifter som avser lunch, middag eller supé medges inte med större belopp än 90 kr per person. Denna avdragsram, 90 kr, avser pris exklusive mervärdesskatt. För den som inte är skattskyldig till mervärdesskatt eller har rätt till återbetalning av mervärdesskatt ökas avdragsramen med mervärdesskatten.

Har en anställd erhållit ersättning för representation behöver denna inte redovisas i deklarationen om det inte föreligger skyldighet att ta upp den på kontrolluppgift. Något avdrag får givetvis då inte göras. I annat fall ska ersättningen tas upp som inkomst. Avdrag får därefter yrkas enligt gällande regler för representation. Praxis är restriktiv till avdrag för representationskostnader. Detta gäller i synnerhet till sådana kostnader som avser representation i hemmet. Ett skäl till denna restriktivitet är svårigheten att skilja mellan representation som ett normalt led i affärs- eller motsvarande förhandlingar och privat gästfrihet mot kolleger, affärsförbindelser eller personliga vänner.

Utredning

För att avdrag för representation ska kunna godkännas bör kostnaderna kunna styrkas med restaurangnota eller liknande, då sådan sedvanemässigt erhålls samt i övrigt genom fortlöpande förda anteckningar. Noggranna anteckningar bör även föras över vilka personer och företag, som representationen utövats mot.

Representation i hemmet

I fråga om avdrag för utgifter för representation i hemmet bör motsvarande utgifter antecknas för varje representationstillfälle.

Ersättning har utgått

Om särskild representationskostnadsersättning utgetts av arbetsgivaren bör detta kunna tas som ett tecken på att viss representationsskyldighet åligger den anställde.

Utlägg – ej skatteplikt

I vissa fall kan arbetsgivaren ha en överenskommelse med den anställde att denne lägger ut kostnaden för representation och i relativt nära anslutning till representationstillfället återfår sitt utlägg i företagets kassa, mot överlämnande av kvittot. Om kvittot därvid kan anses utgöra företagets verifikation, i enlighet med bokföringslagens krav på hur en verifikation ska vara utformad, är utgiften för representationen att anse som företagets, inte den anställdes. Företagets återbetalning av den anställdes utlägg ska i sådant fall inte anses som skattepliktig

representationsersättning. Givetvis får den anställde i detta fall inte avdrag för representationskostnaderna.

Riksdagsledamot

Riksdagsledamot har ansetts berättigad till avdrag för representationskostnader som haft omedelbart samband med hans verksamhet som riksdagsledamot (RÅ 1989 ref. 26). De kostnader som Högsta förvaltningsdomstolen godtog som avdragsgilla representationskostnader avsåg kostnader för måltider och kaffe i samband med sammanträden och överläggningar. Däremot ansåg Högsta förvaltningsdomstolen att kostnader för viss utskottsmåltid och blommor till personal fick anses ha sin grund i personlig uppskattning eller personlig gästfrihet och därför inte vara avdragsgilla.

24.15 Andra avdragsgilla utgifter enligt lag

24.15.1 Skyddsutrustning och skyddskläder m.m.

Skyddskläder

Avdrag medges anställda för kostnad för speciell skyddsutrustning och speciella skyddskläder (12 kap. 32 § IL).

En förutsättning för avdrag är att det är fråga om skyddsutrustning och skyddskläder som varit nödvändiga för att fullgöra tjänsten. Avdrag medges inte för exempelvis vanliga glasögon även om dessa på grund av arbetet skulle utsättas för onormalt högt slitage.

Med skyddsutrustning menas sådan utrustning som hjälm, skyddsglasögon, hörselskydd och skor med stålhätta. Med skyddskläder avses sådana kläder som har särskilda skyddsegenskaper mot frätande ämnen, mekaniska skador eller mot väta, värme eller kyla som i huvudsak har andra orsaker än klimatförhållanden.

Enligt Skatteverkets mening torde även skyddsväst som en polisman använder i tjänsten när risk finns för skador med skjut- och stickvapen, inräknas i den skyddsutrustning som avses i lagrummet och kostnaden alltså vara avdragsgill (RSV 1992-03-30, dnr 20035-92/200).

Avdrag för skyddsutrustning och skyddskläder medges för faktiska kostnader.

Arbetskläder

Avdrag för andra arbetskläder än skyddskläder medges inte, även om arbetsgivaren skulle ha lämnat ersättning för detta ändamål. Avdrag medges inte heller om den skattskyldige varit

tvungen att bära viss klädsel i tjänsten, t.ex. uniform eller frack, eller om den anställde annars haft onormalt höga kostnader.

24.15.2 Förluster på grund av redovisningsskyldighet

Felräkningspengar

Avdrag medges för förlust på grund av ersättnings- eller återbetalningsskyldighet för medel som den skattskyldige är redovisningsskyldig för i sin tjänst (12 kap. 33 § IL). Bestämmelsen har funnits sedan kommunalskattelagens tillkomst och avser t.ex. kassörs ersättningsskyldighet för avstämningsdifferens i dagskassan. I den mån sådan ersättningsskyldighet fortfarande förekommer medges avdrag endast i de fall där förlust verkligen uppkommit och då med belopp vartill förlusten uppgått. Förlusten ska således vara konstaterad och inte uppskattad. Om förlusten inte kan styrkas med intyg från kassakontrollant eller motsvarande, bör den i vart fall kunna göras sannolik genom anteckningar eller dylikt.

24.15.3 Pensionsutgifter

Det kan förekomma att en person i samband med sin tjänst betalar avgifter för egen eller efterlevandes pensionering i det fall denna pensionering är ordnad på annat sätt än genom försäkring. Avgifterna ska dras av förutsatt att det för pensionsordningen gäller sådana villkor som överensstämmer med villkoren i 58 kap. 4–16 b §§ IL för att teckna en pensionsförsäkring (12 kap. 34 § IL). Om villkoren för pensionsförsäkring, se avsnitt 14.

24.16 Övriga kostnader

24.16.1 Allmänt

Arbetsredskap, verktyg

Avdrag medges för kostnad för instrument, verktyg m.m. i den mån utgiften varit nödvändig för intäkternas förvärvande.

Schablonavdrag medges inte

Schablonavdrag för verktyg för vissa yrkesgrupper medges inte. Avdrag medges i stället för faktisk kostnad om utgiften varit nödvändig för intäkternas förvärvande.

Direktavdrag eller förslitningsavdrag

Avdrag bör medges för hela anskaffningskostnaden för ett verktyg eller annan tillgång om kostnaden för den skattskyldige inte överstiger ett halvt prisbasbelopp. Om verktygets varaktighet är högst tre år får anskaffningskostnaden dras av på en gång även om kostnaden överstiger ett halvt prisbasbelopp. I andra fall bör avdrag medges genom förslitningsavdrag, se mera nedan.

Ett halvt prisbasbelopp 2011 är 21 400 kr.

Avskrivnings-planen

För tillgångar av detta slag ska det årliga avdraget beräknas på grundval av bl.a. anskaffningspris och beräknad livslängd samt, såvida förvärv eller överlåtelse skett under beskattningsåret, hur stor del av beskattningsåret som innehavet omfattat.

Har tillgången anskaffats för användning såväl för privat bruk som för tjänsten beräknas avdraget på den del av anskaffningskostnaden som beräknas belöpa på tjänsten.

Hyreskostnad för inventarium

Om den anställde hyr ett inventarium eller dylikt bör hyreskostnaden på motsvarande sätt fördelas mellan vad som belöper på privat användning respektive tjänsten.

Är innehavet av inventariet (anskaffat eller förhyrt) dessutom förenat med löpande kostnader, bör även sådana kostnader fördelas mellan vad som kan anses vara att hänföra till privata kostnader respektive kostnader för tjänsten.

Annans kostnad

Studiecirkelledare som hade betalat kursdeltagarnas kursmaterial och deltagaravgifter fick av Högsta förvaltningsdomstolen avdrag för dessa kostnader. Högsta förvaltningsdomstolen medgav avdraget eftersom kursen inte hade kommit till stånd om kursdeltagarna skulle ha krävts på beloppen (RÅ 1986 ref. 60).

24.16.2 Arbetsredskap m.m.

Ljudanläggning

I ett mål prövade Högsta förvaltningsdomstolen en musiklärares avdragsrätt för bandspelare och grammofon. Högsta förvaltningsdomstolen konstaterade inledningsvis att sådan utrustning numera är vanlig i hemmen. Anskaffningskostnaden för sådan utrustning är i skattehänseende en levnadskostnad, som inte är avdragsgill. Detta gäller enligt Högsta förvaltningsdomstolen även i sådana fall då utrustningen kan vara till nytta också i den skattskyldiges förvärvsverksamhet. I fall då sådan utrustning i väsentlig utsträckning måste användas i och för tjänsten kan det emellertid antas att utrustningen förslits snabbare än normalt. Anskaffningskostnaden är då i motsvarande mån en kostnad för tjänsteintäkternas förvärvande. Musikläraren hade medgetts förslitningsavdrag med 20 % på halva anskaffningskostnaden för grammofonen och bandspelaren (RÅ 1978 1:19) .

Musikinstrument

Enligt Högsta förvaltningsdomstolens praxis bör avdrag i normalfallet medges med skälig förslitningskostnad för sådana musikinstrument som i väsentlig utsträckning används i verksamheten. För instrument som minskar i värde bör avdrag medges för den ökade förslitning av instrumentet som

föranletts av användningen i tjänsten. Anskaffningsutgiften för instrumentet bör då normalt till hälften anses avse privat nyttjande. Beräknad möjlig användningstid ligger för många instrument inom intervallet 5−15 år men längre tid kan förekomma t.ex. för piano. Vid anskaffningar av dyrare instrument än vad som kan anses motiverat av tjänstebehovet bör förslitningsavdraget reduceras till skälig nivå.

Avdrag för värdeminskning på vissa dyrbara musikinstrument har i en del fall vägrats eftersom instrumentet inte varit utsatt för värdeminskning. I ett mål vägrades avdrag för värdeminskning av en antik och dyrbar violin (RRK 1973 1:63).

Däremot medges avdrag för reparationer och underhåll, i den mån kostnaderna kan anses hänförliga till tjänsten (RÅ 1978 1:20 och RÅ 1979 1:9).

Dator

I två referatmål har Högsta förvaltningsdomstolen vägrat avdrag för inköp av dator. I båda fallen gällde det lärare med skyldighet att undervisa i datakunskap. Läraren i mål nr I var dessutom datoransvarig på skolan för ett antal datorer. Lärarna hade i båda fallen begränsade möjligheter att arbeta och träna vid skolan och ansåg att inköpet av datorn var helt föranlett av tjänstebehovet. Högsta förvaltningsdomstolen vägrade avdraget med motivering att anskaffningen inte kan anses nödvändig för tjänstens fullgörande. Beträffande läraren i mål nr I ansåg Högsta förvaltningsdomstolen dessutom att denne med ett rimligt mått av planering haft god möjlighet att med begagnande av skolans datorer fullgöra sina uppgifter som datoransvarig och lärare i datorkunskap (RÅ 1990 ref. 89 I och II).

Motsatt utgång blev det i ett annat mål. Av utredningen framgick att den skattskyldiga anskaffat datorn för att användas huvudsakligen i hennes forskning i engelska språket och att forskningen bedrevs på ett sådant sätt att datorutrustning var ofrånkomlig. Det fanns inte någon möjlighet för henne att ens med ett rimligt mått av planering fullgöra uppgifterna med begagnande av den datorutrustning som fanns på universitetet under det aktuella beskattningsåret. Mot denna bakgrund ansåg Högsta förvaltningsdomstolen den skattskyldiga berättigad till avdrag för anskaffningskostnaden för datorn i form av årliga förslitningsavdrag (RÅ 1991 ref. 55).

De ovan återgivna rättsfallen avser inkomståren 1985 respektive 1986. Sedan dess har tillgängligheten av datorer på arbetsplatserna ökat markant. Vidare har persondatorer blivit allt van-

ligare i de svenska hemmen. Detta är förhållanden som har betydelse vid en bedömning av avdragsrätten i detta sammanhang.

Internet

För den som har avdragsrätt för dator i bostaden uppkommer frågan om avdragsrätt för internetuppkoppling som är nödvändig för att utföra arbetet i hemmet. Något generellt avdragsförbud för internetuppkoppling finns inte även om det blivit allt vanligare med sådana abonnemang i hushållen.

I ett mål medgavs avdrag med 50 % av kostnaderna för bredbandsuppkoppling och kabeldragning för en frilansande journalist som haft sin arbetsplats i bostaden (KRNS 2006-01-25, mål nr 2346-05). Avdrag för bredbandsuppkoppling kan medges om internetuppkoppling är nödvändig för att arbetet ska kunna utföras och det helt saknas möjlighet att utföra detta hos arbets- eller uppdragsgivare. Avdrag får medges med skäligt belopp beroende på omfattningen av uppkoppling i arbetet. Större avdrag än 50 % av kostnaden bör inte förekomma.

Mobiltelefon

Kostnader för privat anskaffning eller leasing av biltelefon får i regel anses hänförliga till det privata nyttjandet, även om telefonen till viss del används i tjänsten. Avdrag medges för samtalskostnader som avser användningen i tjänsten.

Facklitteratur

Avdrag medges för kostnad för sådan facklitteratur som anskaffats för tjänsten och som erfordras för att på ett tillfredsställande sätt kunna upprätthålla densamma. Avdrag medges inte för kostnad för sådan litteratur som anskaffats i studiesyfte. Detta gäller även om litteraturen efter fullbordade studier används i det dagliga arbetet som uppslags- eller referenslitteratur.

Behovet av facklitteratur kan synas bli allt större inom allt fler yrkeskategorier. Likaså kan måhända gränsen mellan ren facklitteratur och litteratur av allmänt intresse anses bli alltmer flytande. Praxis intar dock en restriktiv hållning till avdrag. Avdrag bör därför inte komma ifråga beträffande allmänna uppslagsverk, som omspänner ett större område eller litteratur som i allmänhet köps även av personer som inte tillhör facket eller som ligger avsevärt över planet för vad som kan anses erforderligt för den skattskyldiges tjänst.

Skönlitteratur bör endast i speciella fall, t.ex. i viss utsträckning för lärare i språk, anses utgöra facklitteratur.

Avgöranden i praxis är många men företrädesvis av äldre datum. Några återges här.

Lärare i kristendom, filosofi och svenska medgavs inte avdrag för kostnad för klassisk skönlitteratur eller Svensk Uppslagsbok (RÅ 1955 Fi 1436).

Läkare har medgetts avdrag för Läkartidningen (RÅ 1976 ref. 53).

Avdrag medgavs inte komminister för Illustrerat Bibellexikon, då detta ansågs ha sådan allmän karaktär att det inte grundade rätt till avdrag (RÅ 1978 1:24).

Högsta förvaltningsdomstolen har i ett mål avseende ett överklagat förhandsbesked ansett att en sjuksköterska inte var berättigad till avdrag för prenumeration på Dagens Medicin. Som motivering angavs att tidskriften var av mera allmänt intresse. I målet prövades också frågan om förmånsbeskattning ifall arbetsgivaren skulle betala prenumerationen för den ifrågavarande tidningen. Högsta förvaltningsdomstolen ansåg inte att sjuksköterskan skulle beskattas för något förmånsvärde. Domen visar således på den skattemässiga skillnaden när arbetsgivaren respektive den anställde står för kostnaden (RÅ 1998 not. 144).

24.16.3 Vissa kostnader i samband med politikers uppdrag

Avgift till riksdagsgrupp

Ett fall kan nämnas där avdrag medgetts för kostnad liknande medlemsavgift. Riksdagsledamot har ansetts ha rätt till avdrag för avgift till sin riksdagsgrupp. Motiveringen för detta är att utgiften närmast varit att betrakta som ersättning för sekreterarhjälp, utskrift av motioner m.m. i samband med riksdagsledamotsuppdraget och inte direkt haft karaktär av medlemsavgift (RÅ 1965 ref. 5). Frågan har senare prövats och avdrag för motsvarande kostnader har medgetts landstingsledamot (RÅ 1973 ref. 31 I–II) och kommunala förtroendemän (RÅ 1973 ref. 31 III), men vägrats stadsfullmäktig (RÅ 1973 ref. 31 V) och kommunal förtroendeman (RÅ 1973 ref. 31 IV). I de två sista fallen hade det inte visats att avgiften utgjort ersättning för kostnader i samband med uppdragen.

Riksdagsledamots – resekostnad

Riksdagsledamots resekostnader under valrörelsen och i det partipolitiska arbetet har ansetts avdragsgilla (RÅ 1986 ref. 130). Högsta förvaltningsdomstolen ansåg att det ingår i en riksdagsledamots arbetsuppgifter att även hålla kontakt med väljarna i den egna valkretsen och att delta i det partipolitiska arbetet.

– kampanj-kostnader

I samband med tidigare valrörelser har uppkommit frågor angående den skattemässiga behandlingen av avdrag för kampanjkostnader för politiker som kandiderat vid riksdags-, landstings- eller kommunalvalen. Skatteverket har därvid uttalat att avdragsrätt föreligger för sådana politiker som redan har ett uppdrag eftersom kostnaderna nedlagts för att bibehålla intäkterna.

För andra politiker är kostnaderna inte avdragsgilla eftersom kostnader för förvärv av förvärvskälla inte är avdragsgilla.

– kampanjbidrag

Det förekommer att politiker får ekonomiskt bidrag att användas i valkampanj. Inkomsten utgör skattepliktig inkomst av tjänst. Kostnader som hänför sig till valkandidatens verksamhet är avdragsgilla för såväl den som kandiderar för första gången som den som kandiderar för omval (Skatteverket 2006-06-13, dnr 131 347574-06/111).

Kommunal-politiker

Kommunal förtroendeman, som inte uppburit särskilda kostnadsersättningar, har medgetts avdrag för telefon- och portokostnader till den del dessa haft direkt samband med förtroendeuppdragen (RÅ 1984 1:34).

24.16.4 Vård och hjälpmedel

Sjukvård och tandvård

Kostnader för sjukvård och tandvård anses utgöra ej avdragsgilla privata levnadskostnader. I ett fåtal fall har avdrag för viss del av tandvårdskostnader medgetts på grund av speciella förhållanden i de enskilda fallen. Praxis att avdragsrätt inte föreligger för kostnader av detta slag bör inte anses ändrad av dessa avgöranden.

En operasångare yrkade avdrag för tandvårdskostnader avseende en guldbrygga. Han hade med läkarintyg och intyg från två musikdirektörer visat att guldbryggan var nödvändig för att han skulle kunna bibehålla sin sångförmåga. Högsta förvaltningsdomstolen ansåg att kostnaden för guldbryggan var att anse som en icke avdragsgill privat levnadskostnad, oavsett om han hade behövt guldbryggan för att kunna utöva sin verksamhet som sångare (RÅ 1977 ref. 97). I ett annat mål har avdrag inte medgetts för kostnad för tandinplantat som yrkats med 26 063 kr av en trumpetare (KRNS 1993-12-20, mål nr 6585-1993).

Läkarunder-sökning

Kostnad för läkarundersökning som trafikflygare måste genomgå för behållande av flygcertifikat har ansetts som omkostnad i tjänsten (RÅ 1970 Fi 809).

Psykoanalys

Avdragsrätten för kostnad för genomgång av psykoanalys har prövats i ett flertal fall. Avdrag har i regel inte medgetts. Kostnaderna har ansetts avse personlig förebyggande sjuk- eller hälsovård för erhållande av högre kompetens eller sakna direkt betydelse för den utövade verksamheten (RÅ 1970 ref. 22 I–II, RÅ 1973 ref. 45 I–III, RÅ 1974 ref. 95 samt RÅ 1974 ref. 96).

I ett mål medgavs sjukhuspräst, som i sitt arbete gett psykoterapeutisk behandling under handledning, avdrag för handledningskostnaderna. Kostnaderna ansågs vara utgifter för arbetsbiträde (RÅ 1988 ref. 26).

Glasögon och kontaktlinser

Enligt Högsta förvaltningsdomstolens praxis utgör kostnaden för glasögon och kontaktlinser en icke avdragsgill privat levnadskostnad, även om arbetet inte skulle kunna ha utförts utan glasögonen eller linserna. I ett mål anförde Högsta förvaltningsdomstolen att glasögonen inte var att jämställa med arbetsredskap eller hjälpmedel i arbetet, varför kostnaden utgjorde en icke avdragsgill privat levnadskostnad (RÅ 1975 ref. 50). Samma blev utgången i ett annat som avsåg en dansares kostnader för kontaktlinser (RÅ 1982 1:56).

Kostnad för anskaffande av terminalglasögon är inte heller avdragsgill. Om arbetsgivaren tillhandahåller en anställd sådana glasögon, som den anställde behöver för sitt arbete vid dataterminal, bör denna förmån anses som skattefri.

Flygplatstjänsteman som i tjänsten var skyldig att använda skyddsmask vid hantering av flygbränsle har medgetts avdrag för kontaktlinser därför att hans vanliga glasögon inte kunde användas samtidigt med skyddsmasken (RRK K 1985 1:11).

Hörapparat och batterier

Kostnader för anskaffande av hörapparat eller av batterier till sådan, liksom värdeminskning av hörapparat har inte ansetts utgöra kostnader för fullgörande av tjänst utan privata levnadskostnader, varför avdrag inte medgetts (RÅ 1951 Fi 903, RÅ 1958 Fi 1270).

Proteser

Detsamma har ansetts gälla beträffande ögonprotes (RÅ 1954 ref. 13).

24.16.5 Hund

Ledarhund

Avdrag för kostnader för hållande av ledarhund för blind har inte medgetts. Kostnaderna har ansetts utgöra privata levnadskostnader och avsetts skola täckas av skattefri invaliditetsersättning (RÅ 1975 ref. 20).

Hund i tjänsten

Det förekommer att hundar används som tjänstehundar inom olika slags verksamheter. I många fall är det arbetsgivaren som äger hunden och som träffar avtal med den anställde om placering av tjänstehunden i dennes bostad (s.k. fodervärdsavtal). I fodervärdsavtalet anges att en hundkostnadsersättning ska utbetalas för att täcka hundförarens kostnader för foder, vård, skötsel och dressyr av tjänstehunden. Ersättningsnivåerna varierar mellan olika arbetsgivare. Inom Polismyndigheten utbetalas för närvarande en ersättning till de hundförare som fungerar som fodervärdar enligt ett av Rikspolisstyrelsen (RPS) fastställt underlag för hundkostnadsersättning. Ersättningen uppgår för närvarande till 1 620 kr per månad. Kostnadsersättningen utgör skattepliktig inkomst av tjänst för den anställde.

Avdrag för kostnader för tjänstehund bör i dessa fall medges med högst det av RPS rekommenderade beloppet.

I andra fall ägs inte hunden av arbetsgivaren utan av den anställde själv. Om hunden används fortlöpande i hundförarens arbete träffas ett s.k. hundägaravtal med arbetsgivaren när hunden godkänns som tjänstehund. I hundägaravtalet anges att en hundkostnadsersättning ska utgå för att täcka kostnaderna för tjänstehunden. Även i det här fallet varierar ersättningsnivåerna mellan olika arbetsgivare. Inom polismyndigheten uppgår ersättningen enligt hundägaravtalet för närvarande till 1 875 kr per månad. Skillnaden i ersättningsnivån i förhållande till fodervärdsavtalet beror på att hundägaren själv har att svara för hundens försäkring.

Avdrag för kostnader för godkända tjänstehundar bör i dessa fall medges med högst det av RPS rekommenderade beloppet.

Eftersom kostnadsersättningen enligt hundägaravtalet inte är avsedd att täcka utgifter för anskaffningen av hunden eller utgifter för veterinär, vaccinationer, röntgen och liknande i samband med anskaffningen av hunden kan avdrag för nämnda kostnader medges utöver kostnadsersättningen. Avdrag bör medges i form av förslitningsavdrag med början det året hunden tas i bruk som tjänstehund oavsett att hunden anskaffats tidigare år (RÅ 1999 not. 12). Med hänsyn till att en tjänstehund genomsnittligt kan beräknas vara i tjänst under minst fem år bör avdrag för ovannämnda kostnader fördelas över en tidsperiod av fem år. För andra utgifter som den anställde har haft innan hunden tagits i bruk som tjänstehund

medges inte avdrag (Skatteverket 2007-01-12, dnr 131 755880-06/111).

En förutsättning för att tillämpa nämnda rekommenderade belopp är att det är fråga om hundar som antingen ägs av arbetsgivaren eller att de genom avtal ställs till arbetsgivarens förfogande. Det krävs också att det är fråga om tjänstehundar som används fortlöpande i hundförarens arbete. För hundar som används i samband med tillfälliga uppdrag bör endast medges avdrag med belopp motsvarande de merutgifter som är direkt hänförliga till uppdragen (Skatteverket 2011-05-31, dnr 131 443099-11/111).

24.16.6 Övrigt

Advokatkostnader, rättegångskostnader

Advokat- eller rättegångskostnader kan vara avdragsgilla om fråga är om förvärvande eller bibehållande av intäkt i förvärvskälla. Avdrag kan medges både för kostnaden för eget ombud och för motpartens rättegångskostnader som man i dom ålagts att betala efter att ha förlorat en tvist. Det krävs då att man kan anses ha haft skälig anledning att få saken prövad i rättegång.

Högsta förvaltningsdomstolen har i ett mål medgett avdrag för skäliga rättegångskostnader i en arbetsrättslig tvist om omplacering och uppsägning (RÅ 1993 ref. 34).

Arbetsbiträde

Avdrag medges för ersättning till arbetsbiträde som den skattskyldige har varit tvungen att anlita för tjänstens utförande och som han själv har avlönat. I ett fall hade en sjukhuspräst i sitt arbete gett psykoterapeutisk behandling under handledning. Kostnader för handledningen har ansetts avdragsgilla (RÅ 1988 ref. 26). Avdrag medges inte för värdet av arbete i den skattskyldiges förvärvsverksamhet som utförts av make eller av hemmavarande barn under 16 år (60 kap. 1–3 §§ IL). Skäl för avdrag för arbetslön torde förekomma sparsamt i inkomstslaget tjänst. Särskilda regler gäller för fåmansföretagare och de skattskyldiga som redovisar inkomst av näringsverksamhet.

Arbetslöshetskassa

Avgifter till arbetslöshetskassa är inte avdragsgilla.

Certifikatförlust – försäkring

Certifikatförlustförsäkring tecknas för flygplansförare som har ordinarie arbete som trafikflygare. Förutsättning för utbetalning av försäkringsbelopp är att flygplansföraren av medicinska skäl varaktigt har förlorat sitt certifikat.

På marknaden har det varit ett försäkringsbolag (Skandia) som tillhandahållit sådan försäkring. Numera finns det även andra aktörer på marknaden som tillhandahåller certifikatförlust-

försäkringar med kanske annan försäkringskonstruktion. Här anges hur Skandias certifikatförlustförsäkring är konstruerad

Certifikatförlustförsäkringen finns i två huvudvarianter, engångsbelopp och löpande ersättning.

Av engångsbeloppsvarianten finns det i sin tur två versioner beroende på om företaget eller flygföraren betalar premien.

Premie för engångsbelopp som erläggs av arbetsgivaren påförs den anställde som löneförmån. Premien är inte avdragsgill för den anställde. Utfallande försäkringsbelopp är fritt från inkomstskatt. Försäkringen är inte tagen i samband med tjänst.

Om premien för engångsbelopp erläggs av flygföraren gäller följande. Premien är inte avdragsgill i deklarationen. Utfallande försäkringsbelopp är fritt från inkomstskatt.

Även löpande ersättning finns i två versioner beroende på vem som är premiebetalande, företaget eller flygföraren.

Om företaget betalar premien gäller följande. I försäkringsavtalet har intagits att försäkringen är tagen i samband med tjänst enligt 10 kap. 7 § IL. Detta innebär för den försäkrade att han inte blir skattskyldig för förmånen. Ersättning som utbetalas till den försäkrade blir skattepliktig.

Om flygföraren betalar premien gäller följande. Premie för löpande ersättning är en P-premie, dvs. den hänförs till pensionsförsäkring. Premien är avdragsgill inom de ramar som gäller för sådana försäkringar, se avsnitt 15. Ersättningsbeloppet utfaller månadsvis och tas upp till inkomstbeskattning.

Deklarationshjälp m.m.

Kostnader för biträde vid upprättande av självdeklaration eller i samband med process i taxeringsmål utgör inte sådana kostnader för vilka avdrag medges. I konsekvens härmed bör inte heller avdrag kunna medges för kostnader för rådfrågning i skatteärenden.

Här kan nämnas att enligt lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m. (ersättningslagen) finns det möjligheter att med allmänna medel ersätta en skattskyldig för hans kostnader för ombud eller biträde, utredning eller annat, som skäligen behövts för att ta till vara hans rätt i ett ärende eller mål om skatt.

Medlemsavgifter och vissa andra avgifter m.m.

Huvudregeln för fysisk person är att avdrag inte medges för medlemsavgifter i föreningar och andra sammanslutningar (9 kap. 2 § IL). Förbudet avser inte bara avgifter till ideella

organisationer utan också fack-, intresse- och vetenskapliga sammanslutningar av olika slag.

Avdragsrätten för medlemsavgifter har prövats i åtskilliga rättsfall, varvid en ytterst restriktiv praxis utbildats. Sålunda har avdrag vägrats även om det framstått som nödvändigt att vara medlem i viss sammanslutning för att ha rätt till eller för att på ett riktigt sätt kunna utöva visst yrke eller inneha befattning. Avdrag medges exempelvis inte för medlemsavgift till Sveriges Advokatsamfund, Föreningen Auktoriserade Revisorer, Sveriges Läkarförbund, Svenska Läkaresällskapet m.fl.

Om ordföranden i en förening uppbär ersättning för sitt arbete inom föreningen är denna ersättning naturligtvis skattepliktig inkomst. En förutsättning för att kunna upprätthålla ordförandesysslan är sannolikt medlemskap i föreningen. Inte heller i detta fall bör avdrag för medlemsavgiften kunna medges.

Skatteverket anser att den årliga avgift som anställda betalar till Fastighetsmäklarnämnden eller Revisorsnämnden är avdragsgill (Skatteverket 2009-09-21, dnr 131 621323-09/111).

Revisors-behörighet

Kostnad för godkännande som revisor har inte ansetts vara en avdragsgill kostnad. Genom godkännandet som revisor förvärvas en formell kompetens som är högre än man ägde dessförinnan (RÅ 1984 1:13).

Studielån, studiemedel

Avdrag för ränta på studielån medges endast under inkomst av kapital. Endast ränta på privatfinansierad studieskuld är avdragsgill. Ränta inom ramen för studiemedelssystemet (4 kap. 1 § studiestödslagen, 1999:1395)) är inte avdragsgill (9 kap. 7 § IL). Avdrag medges inte heller för skuldupprä kning

Utgifter för att söka arbete

En arbetslös person har ansetts ha rätt till avdrag för utgifter avseende resor, telefon, och Internet (RÅ 2008 ref. 31). Under förutsättning att arbetslöshetsersättning från svensk arbetslöshetskassa utgetts kan avdrag medges för vissa kostnader. Avdrag medges för resor till arbetsförmedlingen samt även för andra resor och utgifter för att söka lämpliga arbeten i Sverige. Avdrag kan i vissa speciella fall även medges för utgifter för sökande av arbete i andra närliggande länder.

Exempel på avdragsgilla utgifter är trafikavgifter för Internet och telefon, utgifter för porto, betygskopior och dylikt som uppkommit i samband med sökande av arbete.

Alla kostnader, även resekostnader, ska dras av som övriga utgifter och endast till den del sådana utgifter sammanlagt under året överstiger 5 000 kr (Skatteverket 2008-11-14, dnr 131 508944-08/111).

Motsvarande gäller också för arbetslös person med annan ersättning, t.ex. aktivitetsstöd i jobb- och utvecklingsgarantin, om det finns ett krav på att personen aktivt ska söka arbete för att få behålla ersättningen.

24.17 Egenavgifter

Egenavgifter

Debiterade egenavgifter enligt socialavgiftslagen (2000:980) ska dras av till den del de avser inkomster i inkomstslaget tjänst (12 kap. 36 § IL). Vidare ska från intäkt av tjänst ett schablonavdrag för beskattningsåret göras med högst 25 % av underlaget. Detta innebär dock inte att den skattskyldige fritt får välja en procentsats för avdraget bara det inte överstiger 25 %. Om hur stort schablonavdrag den skattskyldige kan göra, se vidare avsnitt 76.6 kantrubrik Avsättningen för egenavgifter.

Schablonavdraget ska återföras till beskattning det följande beskattningsåret. Det gäller även avgifter som fallit bort eller satts ned genom ändrad debitering. Se vidare avsnitt 76.5-76.9.

Egenavgifter betalas i regel på inkomster från näringsverksamhet. Det finns emellertid ett antal exempel på inkomster som ska tas upp i inkomstslaget tjänst och som också ska utgöra underlag för egenavgifter. Vilka som avses framgår av 3 kap. 4–8 § socialavgiftslagen och är följande inkomster.

- Inkomster från självständig verksamhet som inte utgör näringsverksamhet. Det vanligaste är hobbyverksamhet.
- Ersättning från privatpersoner i vissa fall om det kan antas att ersättningen kommer att understiga 10 000 kr under året.
- Lön eller annan ersättning för arbete här från utländsk arbetsgivare som saknar fast driftställe i Sverige om parterna slutit avtal om att egenavgifter ska betalas (socialavgiftsavtal).
- Forskarstipendium från Europeiska gemenskaperna (Marie Curie-stipendium) under förutsättning att det inte utges av en fysisk person bosatt i Sverige eller av en svensk juridisk person.

– Lön eller annan ersättning för arbete som ska tas upp i inkomstslaget tjänst om mottagaren har F-skattsedel.

Avgiftsunderlaget är summan av de avgiftspliktiga nettoinkomsterna vid inkomsttaxeringen. Sjukpenning och liknande ersättningar räknas inte med i underlaget.

24.18 Hobbyverksamhet

En grundläggande förutsättning för att en inkomst ska beskattas är att den kan hänföras till något av de tre inkomstslagen.

Före 1991 föll verksamhet som bedrevs varaktigt och självständigt men utan egentligt vinstsyfte utanför såväl inkomstslagen tjänst, rörelse och tillfällig förvärvsverksamhet. Denna verksamhetsform, s.k. ”hobbyverksamhet”, undgick därigenom beskattning.

En av grundprinciperna i den reformerade inkomstbeskattningen, om inte annat uttryckligen anges, är att all inkomst av verksamhet ska beskattas i något av inkomstslagen näringsverksamhet, kapital eller tjänst. För att fånga upp även hobbyinkomsterna har därför inkomstslaget tjänst utvidgats.

Skatteverket har tagit fram en broschyr om beskattning av hobbyverksamhet (SKV 344).

Utvidgning av inkomstslaget tjänst

Inkomstslaget tjänst har efter skattereformen utvidgats och fungerar som uppsamlingsplats för sådana varaktiga och tillfälliga inkomster som inte kan hänföras till näringsverksamhet eller till inkomst av kapital.

Inte privata kostnader

Kravet på neutral beskattning innebär principiellt att alla inkomster ska beskattas. Detta får dock inte medföra ett avsteg från den allmänna regeln att avdrag ej ska medges för vad som i grunden utgör privata, personliga levnadskostnader.

Överskott beskattas

Beträffande hobbyverksamhet har detta fått till följd en kompromiss som innebär att beskattning ska ske om verksamheten ger överskott men att avdrag inte medges mot andra inkomster under tjänst om verksamheten ger underskott.

Underskott får sparas

Eftersom kontantprincipen gäller i inkomstslaget tjänst skulle rätten till avdrag gå förlorad i de fall utgifter och inkomster hamnar på olika år. Detta har i viss mån lösts genom att underskott får sparas upp till fem år efter beskattningsåret och dras av mot eventuellt kommande års överskott av samma verksamhet. Utvisar verksamheten underskott även under de

följande fem beskattningsåren efter underskottsåret, bortfaller rätten till avdrag för det första årets underskott.

Inte rullning av underskott

Avdrag för tidigare års underskott får inte överstiga årets överskott och därigenom skapa ett nytt underskott. Rullning av underskott på sätt som gäller för näringsverksamhet är därigenom utesluten.

Exempel

A deklarerar sin hobbyverksamhet på följande sätt under inkomståren 2005-2011

2005 underskott 20 000 kr

2006 underskott 15 000 kr

2007 underskott 10 000 kr

2008 underskott 5 000 kr

2009 överskott 10 000 kr

2010 underskott 10 000 kr

2011 underskott 5 000 kr

A kan inte göra avdrag för underskott förrän 2009 då verksamheten första gången ger ett överskott. A kan då göra avdrag med 10 000 kr av det underskott som uppstod 2005. Eftersom underskott uppstår igen 2010 kan resterande del (10 000 kr) av underskottet från 2005 inte utnyttjas och inte heller sparas längre, utan faller bort. Underskott uppstår igen 2010 varför inte heller underskottet från 2006 kan utnyttjas. Underskottet från 2007 kan dock utnyttjas vid ett eventuellt överskott år 2012.

Skattskyldig som yrkar avdrag för tidigare års underskott, ska redovisa både inkomster och utgifter för underskottsåret och fram till överskottsåret om verksamheten inte har deklarerats under dessa år.

Vid 2012 års taxering kan avdrag göras för underskott som uppkommit tidigast inkomståret 2006.

Inte förlustavdrag i kapital vid upphörande

Reglerna om avdrag med 70 % av verksamhetens slutliga underskott mot inkomst av kapital om verksamheten upphör är inte tillämpliga på hobbyverksamhet (42 kap. 34 § IL).

Allmänt avdrag för underskott

För underskott i nystartad näringsverksamhet kan en skattskyldig i vissa fall göra allmänt avdrag (62 kap. 2−3 § IL). För att medges avdrag får inte den skattskyldige ha bedrivit likar-

tad verksamhet under de fem beskattningsår som närmast föregått startåret. Tidigare verksamhet som utgjort hobby och beskattats i tjänst utgör enligt Skatteverkets mening inget hinder för avdrag för nystartad näringsverksamhet (RSV 1996-06-13, dnr 3358-94/900 och RSV 1996-05-10, dnr 3798-96/900). Dubbelt avdrag för kostnader kan däremot inte komma i fråga.

Nystartad verksamhet

Beträffande nystartad verksamhet kommer det i vissa fall att uppstå svårigheter att bedöma om det är egentlig näringsverksamhet eller hobby som skattskyldig påbörjat, eftersom det är vanligt att en nystartad verksamhet går med underskott. Om en verksamhet bedöms som hobby och det senare visar sig att verksamheten borde bedömts som näringsverksamhet från början ger omprövningsförfarandet möjlighet att rätta till tidigare års taxeringar.

Flera hobbyverksamheter

Har skattskyldig flera hobbyverksamheter beskattas dessa var för sig och får inte slås ihop eller kvittas mot varandra.

Gränsdragningar Tjänst/näringsverksamhet

Vinstsyfte saknas

Kriterierna för näringsverksamhet är varaktighet, självständighet och vinstsyfte. Hobbyverksamheten fyller i regel kraven på varaktighet och självständighet men avsaknaden av direkt vinstsyfte på längre eller kortare sikt medför att verksamheten inte uppfyller kraven för näringsverksamhet varför den ska hänföras till inkomstslaget tjänst.

Helhetsbedömning

Gränsen mellan näringsverksamhet och hobby är i viss mån flytande. I många fall kommer därför en helhetsbedömning att behöva göras utifrån samtliga förutsättningar under vilken verksamheten bedrivs som t.ex. verksamhetens art, omfattning, tillgångar, behov av lokaler, annonsering och utövarens behov av verksamhetens inkomster för sin försörjning. Saknas egentligt vinstsyfte beskattas verksamheten som hobby även om den årligen ger visst överskott.

Redovisar hobby som näringsverksamhet

En hobbyverksamhet kan komma att redovisas som näringsverksamhet eftersom beskattningseffekten och skyldigheten att erlägga avgifter är de samma för verksamheterna medan underskottsåren inte går förlorade i näringsverksamhet genom systemet med rullning av underskott.

I detta fall, och överhuvudtaget när verksamhet ska hänföras till näringsverksamhet eller hobby, måste en bedömning göras utifrån verksamhetens uppenbara eller påvisbara vinstsyfte enligt den helhetsbedömning som tidigare nämnts. Har verksamheten bedrivits under ett antal år kan detta underlätta bedömningen.

Arbetsinsatsen

Det ska observeras att det är kravet på egentligt vinstsyfte som skiljer hobby från näringsverksamhet. Har verksamhet vid denna bedömning fått karaktären näringsverksamhet ska inte uppgifter om arbetsinsatsens ringa omfattning förändra bedömningen och omvandla den till hobby. Arbetsinsatsen har endast betydelse vid bedömningen av om näringsverksamhet är aktiv eller passiv, vinstsyftet är då redan avklarat.

Generellt kan sägas att det är fråga om hobbyverksamhet om verksamheten härrör från eget arbete eller egen prestation och en helhetsbedömning medför att vinstsyftet inte kan anses uppfyllt. Skulle däremot verksamhet bedrivas i liten omfattning men med varor eller föremål som anskaffas för att försäljas vidare (tavlor, frimärken, möbler m.m.) får vinstsyfte – näringsverksamhet – anses föreligga.

Från praxis om gränsdragningen mellan hobby och rörelse kan nämnas.

- Uppfinnarverksamhet utan att någon avyttring kommit till stånd, hobby (RÅ 1960 ref. 36 och RÅ 1968 Fi 509).
- Gränsdragning vid nystartad verksamhet (RÅ 1961 Fi 1760).
- Uppfödning av burfåglar med mindre vinst, hobby (RÅ 1956 Fi 2063).
- Utgivande av bok på eget förlag med elva sålda exemplar av 1 000 tryckta, hobby (RÅ 1965 Fi 785).
- Kennelverksamhet med 3–6 avelsdjur, rörelse (RÅ 1966 Fi 208).
- Visning av konstsamling mot betalning, rörelse (RÅ 1970 Fi 1984).

Tjänst/kapital

En intäkt ska hänföras till tjänst om den inte kan hänföras till näringsverksamhet eller till inkomst av kapital (10 kap. 1 § IL). Till kapital hänförs förutom avkastning och vinster, även andra intäkter av egendom om den inte är hänförlig till näringsverksamhet (se avsnitt 29). Även uthyrning av egendom beskattas i regel i inkomstslaget kapital om intäkten inte är hänförlig till näringsverksamhet. Intäkter av egendom vars värde härrör från den skattskyldiges eget arbete, som vid hobbyverksamhet, hänförs däremot inte till inkomst av kapital enligt specialmotiveringen i prop. 1989/90:110 s. 698.

Vinst vid försäljning av personligt lösöre beskattas i inkomstslaget kapital enligt 52 kap. 1–2 § IL (avsnitt 41.4.1.2). När det

gäller egendom som använts i hobbyverksamhet är en skillnad avsedd mellan å ena sidan egendom som använts i verksamheten och å andra sidan egendom som producerats i verksamheten (prop. 1989/90:110 s. 654).

Föredragande statsråd anför.

> ”Problemet gäller närmast om beskattning ska ske i inkomstslaget tjänst eller i inkomstslaget kapital. Här kan framhållas att vinst vid försäljning av personligt lösöre beskattas normalt enligt reavinstreglerna i inkomstslaget kapital. Detta bör i regel gälla även egendom som använts i en hobbyverksamhet. I vissa fall kan dock bedömningen bli annorlunda. Så bör exempelvis bli fallet om försäljningsvinsten till övervägande del får anses härröra från den skattskyldiges egen arbetsinsats. Om verksamheten går ut på att tillverka vissa produkter, exempelvis hemslöjdsföremål, och det inte är fråga om näringsverksamhet bör försäljningsintäkterna tas upp till beskattning under inkomst av tjänst. Detsamma bör gälla om den skattskyldige t.ex. renoverat en bil och vinsten vid en försäljning till övervägande del härrör från den skattskyldiges arbetsinsats”.

Yttrandet innebär att när det gäller intäkt vid försäljning av lösöre ska inkomsten redovisas i hobbyverksamheten under tjänst, om egendomen

- producerats i verksamheten och sedan sålts eller
- köpts in och förädlats i verksamheten och därefter sålts varvid den egna arbetsinsatsen, ”förädlandet”, till övervägande del påverkat intäkten.

Exempel

Person A är intresserad frimärkssamlare. Han har inget intresse av att frimärkssamlandet ska ge avkastning genom att samtidigt sälja frimärken, utan han har genom åren byggt upp en frimärkssamling som när den säljs inbringar ett visst belopp.

Eftersom någon verksamhet inte kan anses ha bedrivits är försäljningen hänförbar till kapital och redovisas enligt reglerna för avyttring av privat lösöre som innehafts för personligt bruk (52 kap. 1–2 § IL).

Exempel

Person B har köpt en travhäst som han har uppstallad hos en travtränare. B tar inte del i skötseln av hästen utan andra sköter träningen och tävlandet. Syftet med innehavet är att tävla med den och att den ska ge avkastning. Avkastningen i form av tävlingsvinster och avelsintäkter bör redovisas som hobby i enlighet med tidigare praxis dvs. numera inkomst av tjänst (RÅ 1974 1:85).

Eftersom B inte tagit någon personlig del i verksamheten får hästen när den säljs ses som ett investeringsobjekt som vid en försäljning ska redovisas som försäljning av andra tillgångar (52 kap. 1 och 3–4 § IL). Med en sådan bedömning borde också följa att avkastningen av egendomen, dvs. tävlingsvinster m.m. skulle utgöra inkomst av kapital. Men med hänsyn till att det i förarbetena uttalas att den praxis som utvecklats på området i mycket kan förbli vägledande, torde dock ovanstående exempel få bedömas som hobby (prop. 1989/90:110 s. 313).

Om B i stället haft hand om hästen själv och tränat och tävlat med den bör den vid en försäljning redovisas som försäljning av privat lösöre som innehafts för personligt bruk (52 kap. 1–2 § IL).

Exempel

Person C är hobbybiodlare. Den löpande försäljningen av honung redovisas i hobbyverksamheten under tjänst, men vid en försäljning av bisamhällen och bikuporna ska dessa redovisas som försäljning av privat lösöre som innehafts för personligt bruk (52 kap. 1–2 § IL).

Ingångsvärdet på det avyttrade inventariet är det ursprungliga anskaffningsvärdet, ökat med ev. förbättringar och minskat med eventuellt förslitningsavdrag (52 kap. 4 § IL). Endast sådana utgifter som medför förbättringar av tillgången ökar värdet eftersom sådana utgifter inte är på en gång avdragsgilla utan endast i form av ev. förslitningsavdrag. En utgift som inte medför en förbättring av inventarier är avdragsgill i sin helhet vid redovisning av hobbyverksamheten (kontantprincipen) och kan inte förskjutas annat än via reglerna om fem års förskjutning av ev. underskott. Någon valfrihet föreligger inte. Den praxis som tillämpas inom näringsverksamhet vid innehav av t.ex. travhästar, och som tidigare också har tillämpats för

hobby i samband med avyttring av tillgångar (RÅ 1989 ref. 107) är relevant även fortsättningsvis.

Verksamheter av hobbykaraktär

Det utmärkande för en hobbyverksamhet är att den utövas av hobbyidkaren själv (på dennes fritid) och att vinstsyfte saknas.

Till hobbyverksamhet kan t.ex. hänföras försäljning i mindre skala av produkter från hemslöjd, trädgårdsodling, biodling, jakt/fiske, uppfödning av hundar, hästar och dylikt när vinstsyfte saknas. Begreppet vinstsyfte avser anledningen till att man innehar den egendom från vilken avkastningen kommer. Beträffande uthyrning av tillgångar bör beskattningen normalt ske i inkomstslaget kapital. Däremot kan hyresintäkt vid tillfällig uthyrning av egendom som hobbyidkaren själv har tillverkat eller förädlat och som egentligen är avsedd för försäljning hänföras till hobbyverksamheten.

Kulturell verksamhet

Verksamheter av hobbykaraktär utan egentligt vinstsyfte finns ofta inom ramen för s.k. kulturarbete. Det kan vara fråga om personer som normalt har fast anställning och därutöver på fritiden ägnar sig åt musik, måleri, fotografering, teater och liknande på ett sådant sätt att inkomster uppstår, utan att något uppdragsförhållande föreligger (tjänst) eller att de är beroende av dessa inkomster för sin försörjning eller att näringsverksamhet kan anses föreligga (RÅ 1987 ref. 56).

Hästsport och hästuppfödning

Det är ofta svårt att avgöra om travsportverksamhet, hästuppfödning och liknande verksamhet utgör näringsverksamhet eller hobby. Ridhästuppfödning har inte ansetts utgöra näringsverksamhet när deltagandet i hästkapplöpningar varit av mindre omfattning och då inte heller handel med hästar sker. Nettovinst av tävlingsverksamhet med en enda travhäst har inte ansetts utgöra näringsverksamhet, även när verksamheten varit lönsam. Travsportverksamhet som drivits med två hästar samtidigt har däremot i allmänhet ansetts utgöra näringsverksamhet. Antalet hästar är dock inte ensamt avgörande för frågan om verksamheten kan anses utgöra näringsverksamhet eller inte.

Av praxis kan man utläsa att enbart antalet hästar inte räcker som utgångspunkt för bedömningen om verksamheten utgör hobby eller näringsverksamhet enligt IL. I stället måste en samlad bedömning göras med hänsyn tagen till alla omständigheter. Härvid bör, förutom antalet hästar, även verksamhetens omfattning, hästägarens övriga anknytningar till travsporten (smitta) och graden av hans ekonomiska beroende av verksamheten beaktas. RÅ 1960 Fi 903, 1964 ref. 9, 1968 Fi 1953

och RÅ 1974 ref. 85. Se även Skatteverkets skrivelse 2009-04-08, dnr 131 342327-09/111.

Innehavet av en enda häst har således i några fall ansetts konstituera rörelse. I ett förhandsbesked uttalades att sökanden som tidigare haft flera travhästar och beskattats för inkomst av rörelse ska betrakta även den sedermera återstående enda hästen som tillgång i rörelse (RN 1966 4:7).

Sökanden i ett annat förhandsbeskedsärende hade sedan 10 år ägt 3–4 hästar men aldrig fler än en i taget. Dessa hade lämnat underskott och sökanden frågade om hennes innehav av en travhäst skulle betraktas som hobby och om vinstpengarna som hästen inbringat därmed skulle undgå beskattning. Sökandens make som tränat hästarna drev omfattande travverksamhet i aktiebolagsform. Sökanden var suppleant i bolagets styrelse, firmatecknare och arbetade i viss, inte obetydlig omfattning, på bolagets kontor. Nämnden ansåg att hästhållningen inte var att anse som yrkesmässigt bedriven. Högsta förvaltningsdomstolen ändrade förhandsbeskedet och uttalade i domen att sökandens verksamhet var nära besläktad med makens och fick anses utgöra en del i makarnas gemensamma travsportrörelse. Inkomsten av verksamheten utgjorde därmed inkomst av rörelse. Två av ledamöterna ville inte ändra förhandsbeskedet (RÅ 1978 Aa 158, RSV/FB Dt 1978:23 RÅ 1973 1:52).

Biodling på jordbruk

Skatteverket har lämnat information om hur gränsen mellan hobbybiodling och yrkesmässig biodling ska dras (RSV Dt 1978:6). Enligt denna information ska innehav av bisamhällen räknas som skattepliktig inkomst i jordbruk om den bedrivs på jordbruksfastighet. Den naturliga anknytning som finns mellan biodling och jordbruksverksamhet medför att biodling i de flesta fall, oavsett omfattning, utgör en verksamhet tillsammans med jordbruk.

Övrig biodling

För den som inte har jordbruksfastighet ska ett innehav av högst 15 bisamhällen i normalfallet utgöra hobbyverksamhet. Från och med ett innehav av 16 samhällen bör verksamheten utgöra näringsverksamhet.

Idrottslig utövning

Skyldigheten att redovisa tävlingsvinster preciseras i 8 kap. 4 § IL. För de idrottsutövare där vinstsyfte och yrkesmässighet inte präglar verksamheten och det inte är fråga om anställnings- eller uppdragsförhållande torde den ha karaktär av hobbyverksamhet.

Anteckningsskyldighet

När verksamheten inte utgör näringsverksamhet så föreligger inte bokföringsskyldighet enligt bokföringslagens bestämmelser.

Så länge som verksamheten förblir hobby med redovisning under tjänst så gäller den generella bestämmelsen om skyldigheten att sörja för att underlag finns för att fullgöra sin deklarationsskyldighet. Skyldigheten omfattar även kostnaderna i verksamheten eftersom avdragsrätt föreligger för såväl beskattningsårets kostnader som kostnaderna under de fem åren som närmast föregått beskattningsåret. Denna skyldighet regleras numera i 19 kap. 2 § LSK. Hobbyverksamhet som utvisar underskott behöver inte deklareras.

Speciellt om kostnader i hobby Kontanta utgifter

Avdrag medges för kostnader under beskattningsåret och de fem åren närmast före beskattningsåret till den del dessa överstiger respektive års intäkter.

Alla kostnader beaktas

Under tjänst gäller allmänt att kostnader ska hänföra sig till intäktens förvärvande. Beträffande hobby bör kostnaderna avse verksamheten i sin helhet under beskattningsåret. Kostnader för t.ex. startavgifter och resor m.m. för deltagande i idrottstävlingar och travsport är avdragsgilla även vid de tillfällen deltagandet inte inbringat inkomster.

Ej räntor

Ett undantag från att alla kostnader beaktas är att räntor som kan hänföras till hobbyverksamheten, t.ex. ränta på upplånat kapital för anskaffning av tillgångar i hobbyverksamheten, dras av i inkomstslaget kapital (jfr 10 kap. 4 § IL och 42 kap. 1 § IL).

Förslitningsavdrag

Av specialmotiveringen till motsvarande bestämmelse i KL framgår att förslitningsavdrag som redan tillåts i viss utsträckning under tjänst även fortsättningsvis bör kunna tillämpas också på hobbyverksamheter (prop. 1989/90:110 s. 653). Förslitningsavdraget ska i princip motsvara den verkliga värdenedgången under året. Har någon värdenedgång inte skett kan förslitningsavdrag inte medges. I många fall kan, vid inköp av tillgångar som är utsatta för verklig värdenedgång, utgiften för anskaffning av tillgången schablonmässigt fördelas på skäligt antal år och avdrag göras med 10–20 % per år. Om anskaffningskostnaden för tillgången understiger ett halvt prisbasbelopp eller tillgången beräknas ha en varaktighet av högst tre år bör avdrag kunna medges med hela anskaffningskostnaden.

Förslitningar på byggnader (privatbostadsfastighet) kan inte medges. Ett skäl härtill är bl.a. att någon återläggning av medgivna förslitningsavdrag inte kan ske vid en framtida avyttring.

Däremot får avdrag i hobbyverksamheten ske för reparations- och underhållsutgifter på byggnad när utgifterna är direkt hänförliga till den på fastigheten bedrivna hobbyverksamheten.

Av reglerna om vinstberäkning vid försäljning av personligt lösöre i 52 kap. 4 § IL framgår att eventuella förslitningsavdrag m.m. ska reducera omkostnadsbeloppet.

Sociala avgifter

Överskott av hobby är förmånsgrundande och ska beläggas med egenavgifter (3 kap. 4 § SAL). Den som fyllt 65 år före beskattningsåret eller inte fyllt 65 år men under hela året uppburit hel ålderspension ska bara betala ålderspensionsavgift. För den som avlidit under beskattningsåret betalas särskild löneskatt.

Schablonavdrag

På grund av detta medges avdrag för påförda egenavgifter och även schablonavdrag (12 kap. 36 § IL). Se avsnitt 24.17. Enligt Skatteverkets uppfattning bör avstämning i samband med hobbyverksamhet ske som visas nedan.

Om schablonavdraget överstiger påförda avgifter redovisas intäkt vid den särskilda inkomstberäkningen för hobby, det vill säga ett överskott ökar eller ett underskott minskar. Om schablonavdraget är mindre än påförda avgifter medges avdrag från överskott av hobby. Finns inget överskott eller är avdraget större än befintligt överskott medges avdrag från övriga tjänsteinkomster.

Sådant avdrag berörs inte av avdragsbegränsningen i 12 kap. 2 § IL. För ytterligare detaljer kring avstämning av egenavgifter, se avsnitt 76.

Mervärdesskatt vid hobbyverksamhet

Skyldighet att redovisa mervärdesskatt föreligger vid skattepliktig omsättning av varor eller tjänster. Till ledning vid bedömning av om hobbyverksamhet omfattas av skattskyldighet till mervärdesskatt har Skatteverket gett ut skrivelsen Hobby – ekonomisk verksamhet (Skatteverket 2004-12-14, dnr 130 645783-04/111).

25 Sjöinkomst

25.1 Inledning

Med sjöinkomst avses i skattelagstiftningen inkomst ombord på ett svenskt fartyg som av Skatteverket klassificerats till närfart eller fjärrfart eller är registrerat i ett fartygsregister i en annan stat än Sverige inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES) och som används till handelssjöfart eller befordran av passagerare eller till något annat ändamål som har samband med handelssjöfart. Sådan inkomst ger rätt till sjöinkomstavdrag och skattereduktion för sjöinkomst.

Begreppet sjöinkomst kan dock i allmänt språkbruk även avse

- inkomst på svenskt fartyg i inre fart. Sådan inkomst är inte sjöinkomst i skattehänseende utan landinkomst och beskattas därför enligt allmänna regler. Sjöinkomstavdrag/skattereduktion medges inte och
- inkomst på annat utländskt fartyg än sådant som anges i första stycket (i den mån det inte likställs med svenskt handelsfartyg). Sådan inkomst är också landinkomst och beskattas enligt huvudregeln i Sverige om inte skatteavtal säger annat. Sjöinkomstavdrag/skattereduktion medges inte. Skattebefrielse kan dock under vissa förutsättningar ske enligt den s.k. 183-dagarsregeln för sjömän (jfr avsnitt 25.6).

I det följande behandlas sjöinkomst i närfart/fjärrfart. Där framgår vad som avses med närfart, fjärrfart, sjöinkomstavdrag/skattereduktion för sjöinkomst och inre fart. Ett avsnitt om andra utländska fartyg än EES-handelsfartyg finns också.

Bakgrund
Sjömansskatten har avskaffats

Lagen om sjömansskatt upphörde att gälla vid utgången av 1997. Den innebar att sjömän betalade en definitiv statlig källskatt och att sjömän inte skulle lämna inkomstdeklaration för sina sjöinkomster. Sjöman i närfart eller fjärrfart ska fr.o.m. 1998 (taxeringsåret 1999) lämna inkomstdeklaration och beskattas i hemortskommunen för sin sjöinkomst. Alla kontanta ersättningar och förmåner, förutom fritt logi på fartyg

och vissa fria resor till och från tjänstgöringsfartyg, är skattepliktiga enligt IL.

Den tidigare sjömansskatten innebar generellt en lägre beskattning än för motsvarande landinkomster. Ett av skälen för detta var att det ansågs att sjömän inte på samma sätt som landanställda kunde utnyttja samhällets service och tillgodogöra sig sociala förmåner. För att inte drastiskt höja beskattningen av sjömän när de nya reglerna kom, infördes bestämmelser som innebär att sjömannen vid taxeringen tillgodoförs dels ett sjöinkomstavdrag (från den taxerade förvärvsinkomsten), dels en skattereduktion med avseende på sin inkomst ombord. Vid anställning på svenska fartyg, som Skatteverket klassificerat till närfart eller fjärrfart, tillgodoförs avdragen automatiskt med ledning av den kontrolluppgift arbetsgivaren lämnar.

Vid anställning ombord på ett EES-handelsfartyg med svensk arbetsgivare tillgodoförs avdragen också automatiskt med ledning av den kontrolluppgift arbetsgivaren lämnar, men vid anställning ombord på ett EES-handelsfartyg med en utländsk arbetsgivare måste sjömannen själv yrka avdragen i sin inkomstdeklaration.

Förutom sjöinkomstavdrag erhåller en sjöman grundavdrag enligt allmänna regler. Någon reducering av grundavdraget på grund av sjöinkomsten görs inte.

Det som ovan sagts beträffande taxering gäller sjöman bosatt i Sverige. Sjöman som är bosatt utomlands beskattas enligt lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta (SINK). För sjöinkomst tas särskild inkomstskatt ut med 15 % av skattepliktig inkomst. Detta gäller för sjöman anställd på svenskt fartyg som är klassificerat till närfart eller fjärrfart av Skatteverket.

Sjöfartsstöd

Enligt förordning (2001:770) om sjöfartsstöd får Delegationen för sjöfartsstöd (Trafikverket) lämna sjöfartsstöd till arbetsgivare som har sjömän anställda för arbete ombord på svenskregistrerade last- och passagerarfartyg. Reglerna gäller främst för sjömän på fartyg som huvudsakligen används i utrikestrafik av betydelse för den svenska utrikeshandeln eller den svenska tjänsteexporten. Sjöfartsstödet uppgår till ett belopp som motsvarar de skatteavdrag som gjorts från sjöinkomster och de arbetsgivaravgifter som belöper på sjöinkomsterna. Beviljat sjöfartsstöd tillgodoförs arbetsgivaren genom att hans skattekonto krediteras. Reglerna om sjöfarts-

stöd tillämpas på löner och andra ersättningar för tiden från och med den 1 oktober 2001.

25.2 Sjöinkomst

25.2.1 Sjöinkomstavdrag och skattereduktion för sjöinkomst

Sjöinkomstavdrag och skatte-reduktion för sjöinkomst

Sjöinkomstavdraget är för helt år i närfart 35 000 kr och i fjärrfart 36 000 kr (64 kap. 2 § IL). Skattereduktionen är för helt år i närfart 9 000 kr och i fjärrfart 14 000 kr (67 kap. 3 § IL). Sjöman som har sjöinkomst under en del av ett år medges sjöinkomstavdrag/skattereduktion med 1/365 av beloppen för varje dag sjöinkomst uppburits. Avdrag kan inte erhållas för mer än 365 dagar. Tiden det gäller är antal dagar med sjöinkomst (dagar ombord och lediga dagar som är hänförliga till inkomst ombord).

Sjöinkomst

Med begreppet sjöinkomst avses lön, förmåner, drickspengar och annan ersättning till sjöman (64 kap. 3 § IL). Sjöinkomst består normalt av lön för arbete ombord samt lön under hemmavarande tid i form av s.k. vederlagslön, semesterlön eller sjuklön betald av arbetsgivaren. Tid för vederlagslön varierar beroende på vilket kollektivavtal som följs men kan vara lika lång som för tjänstgöring ombord. Exempelvis är det inte ovanligt att sjöman tjänstgör ombord totalt sex månader per år och är ledig lika länge. Engångsbelopp grundar inte rätt till sjöinkomstavdrag/skattereduktion för sjöinkomst. Avdragen ska inte yrkas vid anställning på svenska fartyg eller på andra EES-handelsfartyg med svensk arbetsgivare utan tillgodoförs automatiskt med ledning av kontrolluppgiften.

På andra EES-handelsfartyg än svenska, där arbetsgivaren inte är svensk, måste sjömannen själv yrka avdragen i sin inkomstdeklaration.

Ersättning från försäkringskassa, arbetslöshetskassa eller lönegaranti räknas inte som sjöinkomst och ger därför inte rätt till sjöinkomstavdrag/skattereduktion för sjöinkomst.

Sjöinkomstavdraget minskar den taxerade förvärvsinkomsten. Avräkningsordningen framgår av 1 kap. 5 § IL och anger att från den taxerade förvärvsinkomsten dras grundavdrag och sjöinkomstavdrag. Avdragen ska göras i nämnd ordning. Sjöinkomstavdrag som inte kan utnyttjas under det beskattningsår då ersättningen betalas ut kan inte dras av senare år.

Skattereduktion ska göras för sjöinkomst. Skattereduktionen räknas av mot kommunal och statlig inkomstskatt, mot statlig fastighetsskatt samt mot kommunal fastighetsavgift (67 kap. 2 § IL).

25.2.2 Vem får sjöinkomstavdrag/skattereduktion för sjöinkomst?

Sjöman

Med sjöinkomst avses lön och annan ersättning till den som enligt sjömanslagen (1973:282) anses som sjöman och som är anställd i redarens tjänst på ett EES-handelsfartyg. Enligt 1 § sjömanslagen avses med sjöman arbetstagare, som är anställd för fartygsarbete på svenskt fartyg och som under den tid han tjänstgör ombord har befattning på fartyget. I 3 § samma lag definieras fartygsarbete som sådant arbete för fartygets räkning som utförs ombord på fartyget eller på annat ställe av arbetstagare som följer med fartyget. Begreppet ”befattning på fartyg” definieras som sådan befattning ombord som huvudsakligen avser fartygsarbete och gäller annat än enbart tillfälliga göromål.

Anställning i redarens tjänst

Av 64 kap. 3 § första stycket IL framgår att med anställning hos redare likställs anställning hos en annan arbetsgivare som redaren anlitar som entreprenör t.ex. hos någon som självständigt bedriver restaurang- eller kioskrörelse ombord.

Kontrollant

Sjöinkomstavdrag/skattereduktion för sjöinkomst medges dessutom den som för redarens räkning tjänstgör som kontrollant under fartygs byggande eller biträder vid fartygs utrustning och som senare ska tillträda befattning på fartyget och den som före leveransen av ett fartyg, som är under byggnad, och innan tjänstgöring ombord inställer sig på fartyget för att lära känna det och dess tekniska utrustning m.m. Allt under förutsättning att fartyget (fartygsbygget) är klassificerat till närfart/fjärrfart av Skatteverket (svenska fartyg). Förutsättningen för övriga EES-handelsfartyg är att de ska beräknas bli sysselsatta i närfart/fjärrfart definierat i 64 kap. 6 § IL.

Arbete i hamn

Den som är avlönad uteslutande för fartygs iståndsättande eller uppläggning eller för tillsyn eller betjäning vid fartygs uppehåll i hamn, anses inte vara anställd ombord på fartyget, och medges därför inte sjöinkomstavdrag/skattereduktion för sjöinkomst.

Bareboat charter

Med anställning på EES-handelsfartyg likställs anställning på ett handelsfartyg som är registrerat i en stat utanför EES och

som en redare som hör hemma inom EES hyr i huvudsak obemannat om sjömannen är anställd hos redaren eller hos en arbetsgivare som redaren anlitar (64 kap. 5 § IL). Begreppet ”i huvudsak obemannat” är ett uttryck för att det som regel är fråga om s.k. bareboat charter. Sjöman som arbetar på annat utländskt fartyg har således inte rätt till sjöinkomstavdrag och skattereduktion för sjöinkomst. Det anses också som anställning på ett EES-handelsfartyg i det fall fartyget hyrs ut i huvudsak obemannat till en redare som inte hör hemma inom EES om sjömannen är anställd hos fartygets ägare eller hos en arbetsgivare som ägaren anlitar.

25.2.3 Klassificering av fartyg

Fartyg i närfart/fjärrfart

Sjöinkomstavdrag/skattereduktion för sjöinkomst medges sjöman anställd ombord på ett EES-handelsfartyg. Svenska fartyg klassificeras av Skatteverket vid inköpet. För att ersättning ska anses utgöra sjöinkomst fordras att fartyget används till handelssjöfart eller befordran av passagerare eller till annat ändamål som har samband med handelssjöfarten (64 kap. 5 § IL). Fartyget ska dessutom ha en bruttodräktighet på minst 100 och till övervägande del användas i fjärrfart eller närfart (64 kap. 3 § IL).

Inre fart Utländskt fartyg

Avdragsreglerna gäller inte för fartyg i inre fart (fartyg som går inom landet till övervägande del i hamnar, på floder, kanaler, insjöar eller inomskärs vid kusterna eller i Kalmarsund) och inte heller för utländskt fartyg som inte är EES-fartyg. Sjöman på fartyg i inre fart och på sådant utländskt fartyg taxeras enligt allmänna regler.

Närfart

Med närfart avses linjefart mellan svenska hamnar utanför öppen kust eller utomskärs vid kusterna samt linjefart mellan svensk och utländsk hamn eller mellan utländska hamnar, dock ej linjefart bortom en linje mellan Hanstholm (nordvästra Danmark) och Lindesnäs (södra Norge) eller bortom Cuxhaven (Kielkanalen). Linjefart är trafik med färjor och andra fartyg som följer en tidtabell. Det innebär att till närfart hänförs färjetrafiken på Östersjön, Kattegatt och Öresund.

Fjärrfart

Med fjärrfart avses annan trafik än inre fart och närfart. Det innebär exempelvis att trafik på Östersjön som inte går i linjefart och som inte heller ska hänföras till inre fart anses gå i fjärrfart.

Skatteverket klassificerar

Skatteverket klassificerar svenska fartyg till närfart eller fjärrfart och lämnar i föreskrifter (SKVFS) besked beträffande

de fartyg på vilka de anställda ska få sjöinkomstavdrag/ skattereduktion för sjöinkomst. Den första sammanställningen av klassificerade fartyg publiceras runt årsskiftet. Kompletteringar görs sedan successivt under året för tillkommande fartyg. Förutsättningen för att en sjöman ska få sjöinkomstavdrag/skattereduktion för sjöinkomst med avseende på sin inkomst ombord är alltså att han är anställd i redarens tjänst och tjänstgör ombord på ett svenskt fartyg som Skatteverket klassificerat, eller på ett övrigt EES-handelsfartyg som är sysselsatt i närfart/fjärrfart definierat i 64 kap. 6 § IL.

I samband med registrering av kontrolluppgifterna kontrollerar Skatteverket att de svenska fartyg för vilka arbetsgivare redovisar sjöinkomst är klassificerade, eller att det rör sig om ett handelsfartyg som är registrerat inom EES.

25.3 Preliminär skatt på sjöinkomst

Skatteavdrag görs enligt den kommunala skattesats som framgår av sjömannens skattsedel. Särskilda skattetabeller avseende preliminär skatt för sjöman tas fram årligen. Det finns tabeller för såväl fjärrfart som närfart. I dessa har hänsyn tagits till sjöinkomstavdraget och skattereduktionen för sjöinkomst. Tabellerna använder arbetsgivaren om sjömannen är anställd ombord på svenskt fartyg som Skatteverket klassificerat till sjöinkomst eller om sjömannen är anställd på handelsfartyg som är registrerat inom EES och arbetsgivaren är svensk. Sjömannen tillgodoförs således sina ”sjöavdrag” redan under inkomståret.

Sjöman som är anställd på EES-handelsfartyg med utländsk arbetsgivare ska själv betala in sin skatt. Sjömannen ska komma in med preliminär inkomstdeklaration (SKV 4314) för att få debiterad särskild A-skatt. I ansökan måste sjömannen utöver inkomst även uppge antal dagar med sjöinkomst, fartygets flagg, fartygets namn samt kostförmån.

25.3.1 Ändrad beräkning av skatteavdrag (jämkning)

Om sjömannen vill ha ändrad beräkning av skatteavdraget på grund av exempelvis ränteutgifter lämnar han ansökan till Skatteverket. I ansökan ska bl.a. anges antalet dagar som avser sjöinkomst uppdelat på närfart och fjärrfart. Kostförmån ska redovisas. I jämkningsbeslutet beaktar Skatteverket i regel även sjöinkomstavdraget och skattereduktionen för sjöinkomst (procentbeslut). Ny jämkningsansökan måste således lämnas om förhållanden ändras exempelvis vid byte från fjärrfart till

närfart, vid byte till landanställning, vid ersättning från försäkringskassa eller arbetslöshetskassa eller vid ersättning på grund av lönegaranti.

25.4 Inkomstberäkningen

25.4.1 Kontanta ersättningar

Kontant kostersättning

Lön, förmåner, drickspengar och annan ersättning till sjöman är skattepliktig inkomst. Eftersom fri kost ombord är en vanlig förmån brukar sjömän enligt kollektivavtal ha rätt till kontant kostersättning under ledigheter. Ersättningen utges som kompensation för den uteblivna fria kosten ombord. Sådan kostersättning ska räknas in i den skattepliktiga lönen från arbetsgivaren och ingår normalt i sjöinkomsten.

Väntetid

När en sjöman anställs för att tjänstgöra på ett visst fartyg kan det hända att han måste vänta en tid på ankomsten av fartyget. Lön eller annan ersättning betalas normalt ut av arbetsgivaren till sjömannen under väntetiden. Avlönad väntetid kan också uppkomma när en sjöman mönstrar av från ett fartyg för att mönstra på ett annat fartyg som tillhör samma redare. Ersättningen under väntetiden anses utgöra sjöinkomst även om sjömannen sysselsätts på land under väntetiden. Sysselsättningen på land får dock inte bli långvarig. I sådant fall är det fråga om anställning i land.

I lagtexten (64 kap. 4 § IL) talas om ersättning under en *kortare* väntetid. Med kortare väntetid avses några dagar dock normalt ej längre tid än 14 dagar (prop. 1995/96:227 s. 87).

Krigsrisktillägg

Krigsrisktillägg och liknande ersättningar är skattepliktiga. Detta är en skärpning i förhållande till vad som gällde enligt reglerna för sjömansskatt (jfr prop. 1995/96:227 s. 78).

Skada på personlig egendom

Ersättning som redare betalar till sjöman för förlust av eller skada på tillgångar när ett fartyg förolyckats är däremot inte skattepliktig vilket framgår av 8 kap. 23 § IL.

25.4.2 Förmåner m.m. allmänt

En sjöman på fartyg med sjöinkomst beskattas för förmåner enligt allmänna regler exempelvis beträffande fri kost, fri bil, fri läkarvård och även för skattepliktig del av reseersättning och traktamente. Speciella omständigheter gäller dock för sjömän i vissa avseenden. Det gäller exempelvis kostförmån, resor vid på- och avmönstring och fritt logi.

25.4.2.1 Kostförmån

Fri kost

En sjöman har som regel helt fri kost ombord på fartyget. Det generella värdet 190 kr per dag för 2011 gäller även för helt fri kost (minst tre måltider) ombord på fartyg. Fråga kan uppkomma om en sjöman haft tre måltider av normal beskaffenhet ombord på fartyget. På längre resor finns som regel inga alternativ till att erhålla kost annat än ombord på fartyget, varför det kan presumeras att sjömannen haft förmån av helt fri kost. Som ovan nämnts beskattas kontant kostersättning från arbetsgivaren i samband med ledigheter som kontant lön.

25.4.2.2 Resor till och från fartyg

Fria resor till och från fartyg

Om en sjöman reser till och från det fartyg han tjänstgör på är detta resor till och från arbetet. Sjömannen anses enligt 12 kap. 4 § IL ha sitt tjänsteställe på det fartyg där han arbetar. Om arbetsgivaren betalar sådan resa tas värdet enligt reglerna i IL i princip upp till beskattning. Om en sjöman måste inställa sig på ett fartyg i ett annat land eller annan kontinent blir det fråga om mycket dyrbara resor. För att undvika oönskade skatte- och avgiftskonsekvenser har en särreglering införts för denna typ av resor. Förmån av fri resa för den som har sjöinkomst till eller från tjänstgöringsfartyg eller kostnadsersättning för sådan resa är därför i vissa fall skattefri (11 kap. 4 § IL). Skattefriheten gäller emellertid inte för sjöman på passagerarfartyg i närfart med fastställd tidtabell. Med passagerarfartyg avses fartyg som transporterar personer i stor omfattning genom att resor med fartyget erbjuds allmänheten och inte bara till en viss yrkeskategori. Fartyg som huvudsakligen fraktar gods, såsom lastfärjor, omfattas inte av begreppet passagerarfartyg i denna bestämmelse även om fartyget kan transportera personer inom en viss yrkeskategori såsom lastbilschaufförer (prop. 1995/96:227 s. 86).

För handelsfartyg (fjärrfart) betalar arbetsgivaren normalt kostnader för resor till och från tjänstgöringsfartyget. Förmånen redovisas inte på kontrolluppgiften. Sjömannen får inte avdrag för kostnaden för resan. Skulle i några fall för familjeföretag eller vid individuella överenskommelser resor inte betalas av arbetsgivaren, medges avdrag för utgifter för resor till och från arbetet enligt allmänna regler.

Resor till och från passagerarfartyg

Med passagerarfartyg avses fartyg vars huvudsakliga ändamål ska vara att transportera passagerare. Resor till passagerarfartyg behandlas på samma sätt som resor till och från arbetet för landanställda. För anställda på passagerarfärjor (närfart) betalar arbetsgivaren normalt inte inställelseresor till fartygen. Ersätt-

ningar kan dock förekomma exempelvis vid individuell överenskommelse med sjömannen eller vid inställningar med kort varsel. Om resorna betalas av arbetsgivaren ska ersättningen eller värdet av resan inräknas i bruttolönen. Eftersom sjömannen ska anses ha sitt tjänsteställe på fartyget betraktas resorna till och från fartyget som resor till och från arbetet. Avdrag får göras i inkomstdeklarationen om förutsättningarna för avdragsrätt är uppfyllda enligt allmänna regler (12 kap. 26–30 §§ IL).

25.4.2.3 Fritt logi

Logi

Sjöman har ofta arbetspass som sträcker sig över flera dygn eller flera månader utan besök i bostaden. Detta gäller inte bara på fartyg som går i fjärrfart, utan även för anställda på färjor. Om en sjöman på en färja har ett arbetspass på 1–2 veckor, övernattar han som regel på fartyget. Förmån av fritt logi ombord på fartyg är skattefri för den som har sjöinkomst (11 kap. 5 § IL).

25.5 Avdrag i deklarationen

I motsats till tidigare sjömansskattesystem medges avdrag för sjöinkomstens förvärvande eftersom sjöinkomsten fortsättningsvis ska taxeras. Avdrag medges exempelvis för resekostnader enligt allmänna regler i den mån resorna har betalats av sjömannen, jfr avsnitt 25.4.2.2 Resor till och från fartyg.

Ej avdrag för ökade levnadskostnader

Sjöman på svenskt fartyg som Skatteverket klassificerat till närfart/fjärrfart, eller på annat EES-handelsfartyg, anses ha sitt tjänsteställe på det fartyg där han eller hon arbetar (12 kap. 4 § IL). Vistelsen på fartyget utgör således inte en tjänsteresa. Avdrag för ökade levnadskostnader enligt reglerna vid tjänsteresa medges därför inte.

Ej avdrag för dubbel bosättning eller hemresor

Avdrag vid tillfällig anställning och dubbel bosättning medges inte heller. Sjömännens situation avviker från landanställdas. Sjömannen har inga kostnader för logi ombord. Han har vidare fri kost ombord på fartyget samt sjöinkomstavdrag och skattereduktion för sjöinkomst. En sjöman omfattas därför inte av reglerna om avdrag för ökade levnadskostnader vid dubbel bosättning och vid tillfälligt arbete och inte heller av reglerna om avdrag för hemresor (12 kap. 4 § IL).

Utgifter i övrigt

Kostnad för kojutrustning samt utgifter i övrigt som utgått för att bestrida kostnader på grund av anställningen ombord är avdragsgilla om de överstiger 5 000 kr och om förutsättningarna i övrigt för avdrag enligt 12 kap. 1 § IL är uppfyllda.

25.6 Andra utländska fartyg än EES-handelsfartyg

Den som har inkomster på annat utländskt fartyg än EES-handelsfartyg omfattas inte av reglerna om sjöinkomst i 64 kap. IL såvida det inte är ett fartyg som en svensk redare hyr i huvudsak obemannat (bareboat charter) och som Skatteverket har klassificerat till närfart eller fjärrfart (jfr ovan vid avsnitt 25.2.2). Sjöinkomstavdrag/skattereduktion för sjöinkomst medges inte från inkomst från anställning ombord på annat utländskt fartyg än EES-handelsfartyg. Beskattning ska i normalfallet ske i Sverige, men skattebefrielse kan i visst fall erhållas för inkomst av anställning ombord på utländskt fartyg (3 kap. 12 § 2 st. IL). Reglerna om skattebefrielse i visst fall gäller även vid anställning på annat EES-handelsfartyg än svenskt. Se vidare avsnitt 10.4.

25.7 Kontrolluppgift för sjöinkomst

Arbetsgivaren ska lämna kontrolluppgift för sjöinkomst (närfart/fjärrfart) på särskild kontrolluppgiftsblankett. För sjöman bosatt i Sverige används SKV 2306 (KU 16). För utomlands bosatt sjöman, som haft beslut om särskild inkomstskatt (SINK) 15 %, används SKV 2307 (KU 17). Har en sjöman tjänstgjort på olika fartyg hos samma arbetsgivare ska en kontrolluppgift lämnas för varje fartyg.

Bruttolön

På kontrolluppgift redovisas summa kontant bruttolön inklusive kontant kostersättning m.m. Som tidigare nämnts erhåller en sjöman regelmässigt kontant kostersättning från arbetsgivaren som kompensation för den uteblivna kostförmånen under ledighet. Beloppet hanteras alltså som kontant bruttolön och inte som förmån.

Förmåner

På kontrolluppgift redovisas även förmåner. Den största delen utgörs normalt av fri kost ombord på fartyg. Värdet är 2011 i enlighet med allmänna regler 190 kr per dag för helt fri kost. Även vissa andra förmåner än fri kost, t.ex. fri hälso- och sjukvård, fria läkemedel, fria privata resor (för anställda hos färjrederierna), fri telefon och fria tidningar får redovisas sammanräknat med fri kost. Bilförmån, drivmedelsförmån, ränteförmån, bostadsförmån och liknande ska dock redovisas på kontrolluppgiften för landinkomst, SKV 2300 (KU 10) eller på SKV 2340 (KU 13) för den som haft SINK-beslut.

Uppgifter i övrigt

På kontrolluppgiften redovisas även de uppgifter som behövs för att kontrollera att en anställning verkligen har varit på ett klassificerat svenskt fartyg eller på ett EES-handelsfartyg samt uppgifter för beräkning av sjömannens sjöinkomstavdrag/ skattereduktion för sjöinkomst. Dessa uppgifter är fartygsnamn, antal dagar med sjöinkomst, uppgift om närfart eller fjärrfart samt fartygssignal (fyra tecken). För annat EES-handelsfartyg än svenskt ska de fyra första tecknen i fartygssignalen anges.

Kontroll av redovisade fartyg görs av Skatteverket. Förmån av fri resa till eller från fartyg eller kostnadsersättning för sådan resa ska inte redovisas på kontrolluppgift om förmånen/ersättningen är skattefri.

Förmån av fritt logi (kojplats) ombord beskattas inte varför något förmånsvärde inte finns att redovisa på kontrolluppgift.

26 Beskattning av diplomater m.fl.

26.1 Inledning

Det finns särskilda regler i vår interna skattelagstiftning som gäller beskattning av diplomater. Det är regler som gäller såväl svenska diplomater m.fl. i utlandet men framförallt utländska diplomater m.fl. som arbetar i Sverige.

I avsnittet redogörs även för den immunitet och de privilegier som enligt 2 § IPL utländska diplomater m.fl. omfattas av vid arbete i Sverige, genom de s.k. Wienkonventionerna.

26.2 Beskattning av svenska diplomater m.fl.

Obegränsat skattskyldiga

Svensk medborgare, som tillhör svensk beskickning hos utländsk stat, svensk permanent delegation hos mellanstatlig organisation eller svenskt karriärkonsulat, eller i övrigt ingår i beskickningens, delegationens eller konsulatets personal och som på grund av sin tjänst vistas utomlands, är obegränsat skattskyldig. Detsamma gäller sådan persons make och barn under 18 år, om de bor hos denne och är svenska medborgare (3 kap. 4 § IL). Personliga tjänare och personer som för svensk firmas räkning har sänts ut för att utföra arbete i beskickningens eller konsulatets lokaler, räknas inte till representationens personal.

Skatteverket anser att en svensk medborgare som har varit begränsat skattskyldig under sin utlandsvistelse inte blir obegränsat skattskyldig enbart på grund av att han tar ett uppdrag hos någon av de institutioner som räknas upp i 3 kap. 4 § IL (Skatteverket 2007-05-11, dnr 131 261555-07/111).

Skattefria förmåner

Vissa kostnadsersättningar och andra förmåner till statligt anställda med utlandsstationering är skattefria, se avsnitt 22.2.19 (11 kap. 21 § IL).

I 11 kap. 27 § sista stycket IL finns bestämmelser om skattefri ersättning till personal vid en statlig myndighet för utgifter eller merkostnader till följd av en förflyttning till eller från en stationeringsort utomlands eller mellan orter i utlandet.

Då en skattskyldig erhållit kostnadsersättning som är skattefri enligt någon av ovan nämnda bestämmelser medges inte avdrag för de utgifter som ersättningen är avsedd att täcka (12 kap. 3 § IL).

Observera att lokalanställd personal vid svensk beskickning, delegation eller konsulat i utlandet omfattas av SINK.

26.3 Beskattning av utländska diplomater m.fl.

26.3.1 Bestämmelserna i IL och SINK

Begränsat skattskyldiga

En person som tillhör en utländsk stats beskickning eller karriärkonsulat i Sverige eller i övrigt ingår i beskickningens eller konsulatets personal är begränsat skattskyldig (3 kap. 17 § 2 IL). Detta gäller oavsett om personen vistas här tillfälligt eller är bosatt eller stadigvarande vistas här. Detta gäller dock bara den som inte är svensk medborgare och som var begränsat skattskyldig när han kom att tillhöra beskickningen eller konsulatet eller dess personal. Detta gäller också beträffande sådan persons make, barn under 18 år samt personlig tjänare om de bor hos honom och inte är svenska medborgare (3 kap. 17 § 3–4 IL).

Inkomstbeskattning

I och med att nu behandlade personer är begränsat skattskyldiga tillämpas SINK i fråga om tjänsteinkomster samt 3 kap. 18−20 §§ IL i fråga om inkomster av näringsverksamhet och kapital. De är skattskyldiga bl.a. för följande inkomster (för en fullständig uppräkning, se lagtexten):

- Avlöning eller därmed jämförlig förmån, som utgått av anställning eller uppdrag hos svenska staten eller svensk kommun (5 § första stycket 1 SINK),
- Avlöning eller annan därmed jämförlig förmån, som utgått av annan anställning eller annat uppdrag än hos svenska staten eller svensk kommun, i den mån inkomsten förvärvats genom verksamhet här i riket (5 § första stycket 2 SINK). Lönen från beskickningen eller konsulatet är dock skattebefriad enligt 1961 respektive 1963 års Wienkonvention, se avsnitt 26.4 och 26.5.

- Arvode och annan ersättning som uppburits i egenskap av ledamot eller suppleant i styrelse eller annat liknande organ i svenskt aktiebolag eller annan svensk juridisk person, oavsett var verksamheten utövats (5 § första stycket 3 SINK),
- Pensioner, socialförsäkringsersättningar m.m. i den omfattning som anges i 5 § första stycket 4–12 SINK,
- Inkomst av näringsverksamhet som hänför sig till fastighet eller fast driftställe i Sverige (3 kap. 18 § första stycket 3 IL),
- Löpande inkomster som hänför sig till privatbostadsfastighet eller privatbostadsrätt i Sverige (3 kap. 18 § första stycket 10 IL),
- Kapitalvinst på en fastighet i Sverige eller på en privat- eller näringsbostadsrätt som innefattar nyttjanderätt till ett hus eller en del av ett hus i Sverige (3 kap. 18 § första stycket 11 IL).

Andel i ekonomisk förening

Utländska diplomater m.fl. är frikallade från skattskyldighet för utdelning på andel i svensk ekonomisk förening (3 kap. 18 § tredje stycket IL)

Beskattnings-myndighet − SINK

Beskattningsmyndighet är Skatteverket (8 § SINK). Var handläggningen ska ske framgår av Skatteverkets arbetsordning.

Beskattningsort − IL

Det är den kommun där diplomaten, konsuln etc. under beskattningsåret först varit bosatt eller stadigvarande vistats som är beskattningsort (1 kap. 4 § och 65 kap. 3 § IL, 22 kap. 1 a § SBL). Även om vistelsen i Sverige enbart är tillfällig ska beskattningsorten bestämmas med utgångspunkt i vilken kommun han vistats.

Utländsk honorärkonsul

Utländsk honorärkonsul, som är svensk eller utländsk medborgare, beskattas enligt 3 kap. 15 § IL inte här i riket för inkomst av sin tjänst hos den främmande staten.

26.3.2 Bestämmelserna i KupL

Enligt 4 § första stycket KupL föreligger skattskyldighet till kupongskatt bl.a. för fysisk person som är begränsat skattskyldig. Enligt 4 § fjärde stycket KupL är dock sådana begränsat skattskyldiga personer som avses i 3 kap. 17 § 2–4 IL undantagna från skattskyldighet till kupongskatt. Observera att den som är svensk medborgare eller var obegränsat skattskyldig när han kom att tillhöra beskickningen eller konsulatet eller dess personal inte är begränsat skattskyldig enligt 3 kap. 17 § 2–4 IL. För en sådan person gäller överhuvudtaget inte

KupL utan denne beskattas för utdelningsinkomster enligt reglerna för obegränsat skattskyldiga i IL.

26.3.3 Bestämmelserna i FTL, FSL och FAvL

Fastighetstaxering

Enligt 3 kap. 4 § 5 FTL är byggnad samt tomtmark och övrig mark som tillhör byggnaden samt markanläggning som hör till fastigheten undantagen från skatte- och avgiftsplikt om fastigheten ägs av främmande makts beskickningar och fastigheten till övervägande del används i beskickningens verksamhet som sådan. Av denna bestämmelse följer att beskickningsfastighet ska undantas från skatte- och avgiftsplikt. Även ambassadörs residens torde, i likhet med vad som gäller enligt artikel 23 punkt 1 i 1961 års Wienkonvention (se avsnitt 26.4), betraktas som en beskickningsfastighet och således redan enligt bestämmelserna i intern rätt vara undantagen från skatte- och avgiftsplikt.

Det som sägs om avgiftsplikt och avgiftsfrihet i FTL avser kommunal fastighetsavgift enligt FAvL (1 kap. 1 § tredje stycket FTL).

Statlig fastighetsskatt/ kommunal fastighetsavgift

Enligt 1 § första stycket FSL gäller vidare att fastighet som året före taxeringsåret inte varit skattepliktig enligt FTL, t.ex. beskickningsbyggnad, är undantagen från skatteplikt. En motsvarande bestämmelse finns i 1 § FAvL.

Av 2 § första stycket FSL följer att även en i utlandet bosatt ägare till en i Sverige belägen fastighet är skattskyldig till statlig fastighetsskatt. En motsvarande bestämmelse finns i 2 § FAvL.

Fastighetsskatten ska enligt 2 § FSL betalas av den som är ägare till fastigheten eller den som i vissa fall kan anses som ägare. En ambassad eller ett konsulat som ingår ett hyresavtal med en ägare till en fastighet ska inte betala fastighetsskatt enligt FSL. Den skattebefrielse som i vissa fall ska gälla enligt 1961 och 1963 års Wienkonventioner blir inte aktuell att tillämpa eftersom fastighetsskatten ska betalas till svenska staten av ägaren till fastigheten och därmed av den part som ingår avtal med den sändande staten. Detta medför att det inte finns någon möjlighet till återbetalning av belopp som i hyresavtal eller annan handling rubriceras som fastighetsskatt (Skatteverket 2006-12-01, dnr 131 740503-06/111).

26.3.4 Bestämmelserna i IPL

Enligt 2 § IPL åtnjuter en främmande stats beskickning och beskickningsmedlemmarna jämte deras familjer och betjäning

samt diplomatiska kurirer immunitet och privilegier enligt den i Wien den 18 april 1961 antagna konventionen om diplomatiska förbindelser (1961 års Wienkonvention), SÖ 1967:1.

Vidare åtnjuter enligt 3 § samma lag främmande stats konsulat och konsulatmedlemmar jämte deras familjer och betjäning samt konsulära kurirer (med vissa undantag) immunitet och privilegier enligt den i Wien den 24 april 1963 avslutade konventionen om konsulära förbindelser (1963 års Wienkonvention), SÖ 1974:10.

Konventionernas bestämmelser ska enligt 1 § IPL gälla utan hinder av bestämmelse i annan författning.

26.4 1961 års Wienkonvention

De skattemässiga privilegier som föreskrivs i 1961 års Wienkonvention om diplomatiska förbindelser är följande.

26.4.1 Beskickningslokaler m.m.

Beskickningschefens bostad

Enligt artikel 23 punkt 1 gäller att beskickningslokalerna, till vilka även beskickningschefens bostad enligt artikel 1 räknas, vare sig de innehas med äganderätt eller är förhyrda, ska vara befriade från alla statliga, regionala och kommunala skatter och avgifter med undantag för sådana som utgör ersättning för lämnade särskilda tjänster. Skattefriheten enligt denna punkt gäller inte fastighet etc. som innehas av annan diplomatisk företrädare än beskickningschef. Skattefrihet kan dock följa av bestämmelserna i artikel 34 (se avsnitt 26.4.2).

Skattebefrielsen gäller inte sådana skatter och avgifter som enligt den mottagande statens lag ska erläggas av den som ingår avtal med den sändande staten eller beskickningschefen (artikel 23 punkt 2).

Skatteverket anser att inkomster som härrör från försäljning av fastigheter som används för beskickningens eller konsulatets verksamhet är undantagna från beskattning i Sverige. Detta gäller dock inte för de fastigheter som är avsedda för personalens boende. Med hänsyn till det som sägs i Wienkonventionerna från 1961 och 1963 är det dock inte möjligt för Sverige att beskatta vare sig löpande inkomster eller inkomster från avyttring av beskicknings- eller karriärkonsulatschefens bostad (Skatteverkets skrivelse 2006-10-31, dnr 131 658092/06-111).

Skatteverket anser vidare att det inte strider mot lagen om immunitet och privilegier eller Wienkonventionerna om diplomatiska och konsulära förbindelser att inte medge återbetalning

av energiskatt på elektrisk kraft till utländska beskickningar och konsulat eller till de personer som omfattas av konventionerna (Skatteverket 2006-12-06, dnr 131 702515-06/111).

26.4.2 Diplomatiska företrädare m.fl.

Enligt artikel 34 ska diplomatiska företrädare vara befriade från alla statliga, regionala och kommunala skatter och pålagor vare sig de avser person eller egendom. Undantag görs för följande skatter och avgifter:

Skatter och avgifter som ska erläggas

- sådana indirekta skatter som vanligen är inräknade i varors eller tjänsters pris,
- skatter och andra pålagor på privat fast egendom som är belägen på den mottagande statens område, såvida den inte innehas av den diplomatiska företrädaren på den sändande statens vägnar för beskickningsändamål,
- arvs- och kvarlåtenskapsskatter som tas ut av den mottagande staten på annan lös egendom än sådan som finns i den mottagande staten uteslutande till följd av att den avlidne vistades där i egenskap av beskickningsmedlem eller som medlem av beskickningsmedlems familj,
- skatter och andra pålagor på privata inkomster från källa i den mottagande staten samt förmögenhetsskatt på investeringar i affärsföretag i den mottagande staten,
- skatter och avgifter vilka uppbärs såsom ersättning för lämnade särskilda tjänster samt
- stämpel- och lösenavgifter som tas ut i ärenden rörande fast egendom om annat inte följer av bestämmelserna i artikel 23.

Diplomats familj

De nu redovisade bestämmelserna gäller också medlem av diplomatisk företrädares familj, vilken tillhör hans hushåll, under förutsättning att han inte är medborgare i den mottagande staten (artikel 37 punkt 1).

Administrativ och teknisk personal

Detsamma gäller beträffande medlem av beskickningens administrativa och tekniska personal jämte de av hans familjemedlemmar som tillhör hans hushåll, under förutsättning att de inte är medborgare eller stadigvarande bosatta i den mottagande staten (artikel 37 punkt 2).

Tjänstepersonal

Sådana medlemmar av en beskicknings tjänstepersonal som inte är medborgare eller stadigvarande bosatta i den mottagande staten ska vara befriade från skatter och andra pålagor

på den lön som utgår på grund av anställningsförhållandet (artikel 37 punkt 3).

Privattjänare

Även beskickningsmedlems privattjänare ska vara befriad från skatter och andra pålagor på den lön som utgår på grund av anställningsförhållandet, under förutsättning att han inte är medborgare eller stadigvarande bosatt i den mottagande staten (artikel 37 punkt 4).

Skatteverket anser att utländska beskickningar och konsulat samt dess personal inte kan få skatt på trafikförsäkringspremie återbetald. Försäkringsbolaget kan inte heller låta bli att kräva dem på skatten (Skatteverket 2007-10-10, dnr 131 615352-07/111).

26.5 1963 års Wienkonvention

De skattemässiga privilegierna som föreskrivs i 1963 års Wienkonvention om konsulära förbindelser är följande.

26.5.1 Konsulatslokaler m.m.

Enligt artikel 32 punkt 1 i 1963 års Wienkonvention ska konsulatslokaler och karriärkonsulatschefs bostad som ägs eller hyrs av den sändande staten eller av någon som handlar på dess vägnar vara befriade från alla statliga, regionala eller kommunala skatter och avgifter av alla slag, med undantag av sådana som utgör ersättning för lämnade särskilda tjänster. Skattebefrielsen gäller inte sådana skatter och avgifter som enligt den mottagande statens lagar och förordningar ska erläggas av den som ingått avtalet, t.ex. uthyraren, med den sändande staten eller med den person som handlat på dess vägnar (artikel 32 punkt 2).

Skatteverket anser att inkomster som härrör från försäljning av fastigheter som används för beskickningens eller konsulatets verksamhet är undantagna från beskattning i Sverige. Detta gäller dock inte för de fastigheter som är avsedda för personalens boende. Med hänsyn till det som sägs i Wienkonventionerna från 1961 och 1963 är det dock inte möjligt för Sverige beskatta vare sig löpande inkomster eller inkomster från avyttring av beskicknings- eller karriärkonsulatschefens bostad (Skatteverket 2006-10-31, dnr 131 658092/06-111).

Skatteverket anser vidare att det inte strider mot lagen om immunitet och privilegier eller Wienkonventionerna om diplomatiska och konsulära förbindelser att inte medge återbetalning av energiskatt på elektrisk kraft till utländska beskickningar och

konsulat eller till de personer som omfattas av konventionerna (Skatteverket 2006-12-06, dnr 131 702515-06/111).

26.5.2 Konsuler m.fl.

Enligt artikel 49 punkt 1 är konsuler och konsulatstjänstemän och de familjemedlemmar som tillhör deras hushåll befriade från alla statliga, regionala eller kommunala skatter och andra pålagor, vare sig de avser person eller egendom. Undantag görs dock för följande skatter och avgifter:

Skatter och avgifter som ska erläggas

- sådana indirekta skatter som vanligen är inräknade i varors eller tjänsters pris,
- skatter och andra pålagor på privat fast egendom belägen på den mottagande statens område med undantag för konsulatslokaler och karriärkonsulatschefs bostad,
- arvs- och kvarlåtenskapsskatter samt skatter på förmögenhetsöverföring, vilka tas ut av den mottagande staten, dock inte på lös egendom som finns i den mottagande staten uteslutande till följd av att den avlidne vistades där i egenskap av konsulatsmedlem eller som medlem av konsulatsmedlems familj,
- skatter och andra pålagor på privata inkomster, inbegripet kapitalvinster, från källa i den mottagande staten och förmögenhetsskatten på investeringar i affärsföretag i den mottagande staten,
- skatter och avgifter som uppbärs som ersättning för lämnade särskilda tjänster, samt
- registrerings-, stämpel- och lösenavgifter, dock inte såvitt konsulatslokaler och karriärkonsulatschefs bostad.

Tjänstepersonal

Medlemmar av tjänstepersonalen ska vara befriade från alla skatter och andra pålagor på de löner som de uppbär för sina tjänster (artikel 49 punkt 2).

Skatteverket anser att utländska beskickningar och konsulat samt dess personal inte kan få skatt på trafikförsäkringspremie återbetald. Försäkringsbolaget kan inte heller låta bli att kräva dem på skatten (Skatteverket 2007-10-10, dnr 131 615352-07/111).

26.6 Jämförelse av Wienkonventionerna och intern svensk rätt

Wienkonventionerna	**Intern svensk rätt**
Beskicknings- och konsulatslokaler är skattebefriade; art. 23 p. 1 i 1961 års konvention resp. art. 32 p. 1 i 1963 års konvention.	Dessa lokaler är undantagna från skatteplikt till statlig fastighetsskatt och avgiftsplikt till kommunal fastighetsavgift; 1 § FSL, 1 § FAvL.
Beskickningschefs- och karriärkonsulatschefs bostad är – med vissa undantag – befriade från statlig och kommunal skatt; art. 23 p. 1 i 1961 års konvention resp. art. 32 p. 1 i 1963 års konvention	Sådan bostad torde vara undantagen från skatteplikt till statlig fastighetsskatt och avgiftsplikt till kommunal fastighetsavgift; 1 § FSL, 1 § FAvL.
Diplomatiska företrädare är – med vissa undantag – befriade från statlig och kommunal skatt; art. 34 i 1961 års konvention.	Om begränsat skattskyldig enligt 3 kap. 17 § IL, se t.ex. 5 § SINK, 3 kap. 18 § IL och 4 § KupL. Om obegränsat skattskyldig, se 3 kap. 8 § IL.
Konsuler och konsulatstjänstemän är – med vissa undantag – befriade från statlig och kommunal skatt; art. 49 p. 1 i 1963 års konvention.	Om begränsat skattskyldig enligt 3 kap. 17 § IL, se t.ex. 5 § SINK, 3 kap. 18 § IL och 4 § KupL. Om obegränsat skattskyldig, se 3 kap. 15 § IL betr. utländsk honorärkonsul och 3 kap. 8 § IL betr. övriga.
Diplomatisk företrädares familj är – med vissa undantag – befriad från statlig och kommunal skatt om de tillhör diplomatens hushåll och inte är svenska medborgare; art. 37 p. 1 i 1961 års konvention.	Om begränsat skattskyldig enligt 3 kap. 17 § IL, se t.ex. 5 § SINK, 3 kap. 18 § IL och 4 § KupL. Om obegränsat skattskyldig, se 3 kap. 8 § IL.
Konsuls och konsulatstjänstemans familj är – med vissa undantag – befriade från statlig och kommunal skatt; art. 49 p. 1 i 1963 års konvention.	Om begränsat skattskyldig enligt 3 kap. 17 § IL, se t.ex. 5 § SINK, 3 § kap. 18 § IL och 4 § KupL. Om obegränsat skattskyldig, se 3 kap. 8 § IL.
Beskicknings administrativa och tekniska personal är – med vissa undantag – befriade från statlig och kommunal skatt; art. 37 p. 2 i 1961 års konvention.	Om begränsat skattskyldig enligt 3 kap. 17 § IL, se t.ex. 5 § SINK, 3 kap. 18 § IL och 4 § KupL. Om obegränsat skattskyldig, se 3 kap. 8 § IL.
Person som tillhör administrativ eller teknisk personals familj är – med vissa undantag – befriade från skatt och andra pålagor på lönen från beskickningen; art. 37 p. 2 i 1961 års konvention.	Om begränsat skattskyldig enligt 3 kap. 17 § IL, se t.ex. 5 § SINK, 3 kap. 18 § IL och 4 § KupL. Om obegränsat skattskyldig, se 3 kap. 8 § IL.
Konsulats tjänstepersonal är befriad från alla skatter och andra pålagor på lönen från konsulatet; art. 49 p. 2 i 1963 års konvention.	Om begränsat skattskyldig enligt 3 kap. 17 § IL, se t.ex. 5 § SINK, 3 kap. 18 § IL och 4 § KupL. Om obegränsat skattskyldig, se 3 kap.

Wienkonventionerna	**Intern svensk rätt**
Beskickningsmedlems privat-tjänare är – om han inte är svensk medborgare och inte heller är stadigvarande bosatt här – befriad från skatt och andra pålagor på lönen från beskicknings-medlemmen; art. 37 p. 4 i 1961 års konvention.	8 § IL Om begränsat skattskyldig enligt 3 kap. 17 § IL, se t.ex. 5 § SINK, 3 kap. 18 § IL och 4 § KupL. Om obegränsat skattskyldig, se 3 kap. 8 § IL.

27 Tjänstgöring vid Europeiska unionen

27.1 Inledning

Många svenskar är verksamma vid EU:s institutioner, organ och byråer. I det följande ges en redogörelse över de olika anställnings- och uppdragsformer som förekommer samt de bestämmelser som reglerar beskattningen av inkomst från dessa.

De vanligaste anställnings- och uppdragsformerna är:

- Mötesdeltagare,
- Anställda,
- Nationella experter, och
- Europaparlamentariker.

27.2 Mötesdeltagare

Från Sverige kan personer delta i möten vid EU:s institutioner, organ och byråer antingen som representanter för Sverige och svenska intressen eller som representanter för en viss intressegrupp eller i egenskap av sakexperter inom ett visst område. Deltagandet äger framför allt rum i arbetsgrupper och kommittéer under kommissionen eller rådet. En mötesdeltagare kan ha olika uppdragsgivare. Det kan vara ordinarie arbets- eller uppdragsgivare, det kan vara EU eller både och.

Utöver lön från en ordinarie arbets- eller uppdragsgivare kan mötesdeltagare erhålla ersättning, främst kostnadsersättning, från EU-institutionen, EU-organet eller EU-byrån i fråga. Villkoren för ersättning och ersättningsnivåerna varierar.

Som arbetsgivare för en mötesdeltagare torde i de flesta fall anses den ordinarie arbets- eller uppdragsgivaren. När deltagande i ett möte sker på uppdrag av både en svensk arbets- eller uppdragsgivare och en EU-institution, ett EU-organ eller

en EU-byrå kan bägge anses som arbetsgivare (jfr prop. 1995/96:152 s. 71).

Mötesdeltagare är inte befriade från nationell beskattning. Ersättning, inklusive kostnadsersättning, för det aktuella arbetet beskattas enligt svensk lagstiftning med beaktande av tillämpligt skatteavtal. Detta gäller oavsett om ersättningen betalas av en ordinarie arbets- eller uppdragsgivare eller av en EU-institution, ett EU-organ eller en EU-byrå. Intern svensk rätt innehåller inte något generellt undantag från skatteplikt i fråga om ersättningar från EU.

Tjänsteresa

När deltagande i ett möte sker på uppdrag av både en svensk arbets- eller uppdragsgivare och en EU-institution, ett EU-organ eller en EU-byrå, och bägge därför kan anses som arbetsgivare, medges avdrag enligt reglerna i 12 kap. 6 och 7–17 §§ IL om ökade levnadskostnader vid tjänsteresor. Detta gäller även när ersättning för det aktuella arbetet betalas av EU (prop. 1995/96:152 s. 71). En mötesdeltagare anses i de flesta fall befinna sig på tjänsteresa.

Tillfälligt arbete

Sker mötesdeltagandet enbart på uppdrag av en EU-institution, ett EU-organ eller en EU-byrå, t.ex. som sakexpert, utan uppdrag från en arbets- eller uppdragsgivare i Sverige, är det normalt inte fråga om en tjänsteresa. Avdrag medges i stället enligt reglerna i 12 kap. 18–22 §§ IL om ökade levnadskostnader vid tillfälligt arbete på annan ort m.m. (prop. 1995/96:152 s. 71).

Stationerad utomlands

I de undantagsfall en statligt anställd mötesdeltagare är stationerad utomlands är vissa kostnadsersättningar och andra förmåner skattefria. Det gäller bl.a. ersättning och förmån som avser bostad på stationeringsorten, skolavgifter, resor samt s.k. medföljandetillägg och merkostnadstillägg (11 kap. 21 § IL). Se vidare avsnitt 27.5.

Vad som i övrigt sägs om nationella experter i avsnitt 27.4 gäller även för mötesdeltagare på tillfälligt uppdrag.

27.3 Anställda

För de flesta anställda vid EU:s institutioner, organ och byråer gäller de regler och villkor för anställning som anges i tjänsteföreskrifterna, Staff Regulations. Tjänsteföreskrifterna finns i förordningar utfärdade av rådet. De är bindande för medlemsstaterna. För de som inte omfattas av tjänsteföreskrifterna gäller liknande bestämmelser.

Tjänsteföreskrifterna delar in de anställda i två huvudgrupper, tjänstemän (officials) och övriga anställda (other servants).

Tjänstemän (officials)

Tjänstemän betalar skatt till EU på sin anställningsinkomst därifrån och är befriade från nationell beskattning av denna inkomst. De omfattas av särskilda regler om skattemässig bosättning som finns i fördraget om Europeiska unionen och i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt protokoll nr 7 om Europeiska unionens immunitet och privilegier. Protokollet återfinns i EUT C 83 från den 30 mars 2010 s. 266 f. Tidigare återfanns bestämmelserna i Rådets förordning nr 260/68 den 29 februari 1968 och protokollet den 8 april om immunitet och privilegier för europeiska gemenskaperna. Endast redaktionella ändringar har gjorts i det senare protokollet samt att en omnumrering av artiklarna har gjorts.

I förordningen nr 549/69 av den 25 mars 1969 framgår vilka grupper av anställda (och pensionärer) som omfattas av protokollet om immunitet och privilegier för Europeiska gemenskaperna. Enligt tjänsteföreskrifterna omfattas tjänstemän även av särskilda regler om socialförsäkring.

Protokoll om immunitet och privilegier

Protokollets artikel 12–15 har följande lydelse.

Artikel 12

(f.d. artikel 13)
Unionens tjänstemän och övriga anställda ska vara skyldiga att betala skatt till unionen på de löner och arvoden de får av unionen enligt de villkor och det förfarande som Europaparlamentet och rådet har fastställt genom förordningar i enlighet med det ordinarie lagstiftningsförfarandet och efter att ha hört de berörda institutionerna.

De ska vara befriade från nationella skatter på de löner och arvoden de får av unionen.

Artikel 13

(f.d. artikel 14)
Unionens tjänstemän och övriga anställda som enbart på grund av sin tjänsteutövning i unionen bosätter sig inom territoriet för en annan medlemsstat än den i vilken de vid tiden för sitt tjänstetillträde vid unionen var skatterättsligt bosatta, ska – vad avser inkomst och förmögenhetsbeskattning samt arvsskatt och tillämpningen av avtal om undvikande av dubbelbeskattning som ingåtts mellan unionens medlemsstater – i båda länderna behandlas som om de fortfarande var bosatta på sin tidigare bostadsort, förutsatt att denna befinner sig inom en av unionens medlemsstater. Detta gäller även för äkta makar, förutsatt att de inte utövar någon egen yrkesverksamhet, och för barn som de personer som avses i denna artikel försörjer och har hand om.

Lös egendom som tillhör de personer som avses i föregående stycke och som finns inom den stats territorium i vilken de uppehåller sig, skall vara befriad från arvsskatt i den staten. Vid fastställande av sådan skatt skall den lösa egendomen anses finnas i den stat där

personerna skatterättsligt är bosatta, om inte annat följer av tredje lands rätt och eventuell tillämpning av bestämmelser i internationella avtal om dubbelbeskattning.

Vid tillämpning av bestämmelserna i denna artikel skall inte hänsyn tas till en bostadsort som enbart beror på tjänsteutövning inom andra internationella organisationer.

Artikel 14

(f.d. artikel 15)
Europaparlamentet och rådet ska, genom förordningar i enlighet med det ordinarie lagstiftningsförfarandet och efter att ha hört de berörda institutionerna, fastställa ordningen för sociala förmåner för unionens tjänstemän och övriga anställda.

Artikel 15

(f.d. artikel 16)
Europarlamentet och rådet ska genom förordningar i enlighet med det ordinarie lagstiftningsförfarandet och efter att ha samrått med övriga berörda institutioner, besluta vilka grupper av unionens tjänstemän och övriga anställda bestämmelserna i artikel 11, artikel 12 andra stycket och artikel 13 helt eller delvis skall tillämpas på.

Medlemsstaternas regeringar ska regelbundet underrättas om namn, ställning och adress på de tjänstemän och övriga anställda som ingår i dessa grupper.

Av protokollet framgår således att EU:s tjänstemän och övriga anställda ska betala skatt till EU på sin inkomst därifrån och inte till någon av medlemsstaterna. Andra inkomster än anställningsinkomster från EU kan däremot beskattas i hemlandet. Den anställde ska i övriga hänseenden, däribland vid tillämpning av dubbelbeskattningsavtal, betraktas som skattemässigt bosatt i den medlemsstat där han var bosatt innan han tillträdde sin anställning. Detsamma gäller för medföljande make i den mån denne inte utövar någon egen yrkesverksamhet. I 3 kap. 6 § IL finns en hänvisning till protokollets artikel 13.

Det kan nämnas att sexmånadersregeln eller ettårsregeln överhuvudtaget inte tillämpas i dessa fall med hänsyn till 1 § IPL.

1 § IPL

Vad som föreskrivs om immunitet och privilegier i de bestämmelser som skall tillämpas i Sverige enligt lagen (1994:1500) med anledning av Sveriges anslutning till Europeiska unionen eller i denna lag, skall gälla trots bestämmelser i andra författningar.

Övriga anställda

EU:s tjänsteföreskrifter delar in övriga anställda i sex kategorier, nämligen tillfälligt anställda (*temporary staff*), kontraktsanställda (*contract staff*), särskilda rådgivare (*special advisers*), ackrediterade parlamentsassistenter (*parliamentary assistants*), lokalt anställda, i vissa förordningar benämnda lokal personal (*local staff)* och extraanställda (*auxiliary staff*).

Anställning som extraanställd får dock enligt tjänsteföreskrifterna inte löpa efter den 31 december 2007.

Alla dessa kategorier utom en betalar skatt till EU på sin inkomst därifrån samt omfattas av protokollets artikel 12 andra stycket om nationell skattefrihet och artikel 13 om skattemässig bosättning. Undantaget gäller lokalt anställda som alltså inte betalar skatt till EU och inte är befriade från nationell beskattning. Enligt tjänsteföreskrifterna omfattas övriga anställda även av särskilda regler om socialförsäkring. Olika regler gäller för de olika kategorierna. Lokalt anställda omfattas dock endast av den nationella socialförsäkringslagstiftningen i anställningslandet.

Pension

Även personer som får invaliditets-, ålders- eller efterlevandepension från EU omfattas av nationell skattefrihet, men inte av bestämmelserna om skattemässig bosättning (rådets förordning nr 549/69 av den 25 mars 1969).

ECDC

EU inrättade år 2004 Europeiska centrumet för förebyggande och kontroll av sjukdomar, ofta förkortat ECDC efter det engelska namnet European Centre for Disease Prevention and Control. ECDC finns i Solna. ECDC omfattas av protokollet om immunitet och privilegier för Europeiska gemenskaperna. Dess personal omfattas av de tjänsteföreskrifter och andra förordningar som gäller för tjänstemän och övriga anställda vid EU (förordning nr 851/2004 av den 21 april 2004, artikel 26 punkt 2 och artikel 29 punkt 1). Detta innebär i sin tur att protokollets artikel 13 andra stycket om nationell skattefrihet och artikel 14 om skattemässig bosättning är tillämpliga på ECDC:s personal, i den utsträckning som anges i rådets förordning nr 549/69 av den 25 mars 1969.

27.4 Nationella experter

Inom kommissionen och det gemensamma forskningscentret (the Joint Research Center) har man ytterligare en personalgrupp som anlitas när det behövs, nämligen s.k. fristående nationella experter (detached national experts). Dessa anlitas i egenskap av sakexperter inom sina fält för arbete under en begränsad tid. De behåller sin anställning i hemlandet under tjänstgöringstiden som normalt varar mellan ett och tre år. Under tiden utför de emellertid arbete uteslutande för kommissionens räkning.

Nationella experter avlönas av sin ordinarie arbetsgivare även under den tid de arbetar för kommissionen. Därutöver kan de erhålla kostnadsersättning från kommissionen.

Grunden för ett uppdrag som nationell expert är att den svenska arbetsgivaren och arbetstagaren kommer överens om att arbetstagaren inom ramen för sin anställning ska arbeta åt kommissionen och under dess ledning, samtidigt som arbetsgivaren och kommissionen är överens om att arbetstagaren arbetar åt kommissionen. Mot bakgrund härav anses en nationell expert ha åtminstone en arbetsgivare, den svenske arbetsgivaren. I vissa fall kan även kommissionen vara att anse som arbetsgivare.

De nationella experterna är inte befriade från nationell beskattning. Ersättning, inklusive kostnadsersättning, för arbetet beskattas enligt svensk lagstiftning med beaktande av tillämpligt skatteavtal. Intern svensk rätt innehåller inte något generellt undantag från skatteplikt i fråga om ersättningar från EU. För nationell expert som är statligt anställd och stationerad utomlands är dock vissa kostnadsersättningar och andra förmåner skattefria. Det gäller bl.a. ersättning och förmån som avser bostad på stationeringsorten, skolavgifter, resor samt s.k. medföljandetillägg och merkostnadstillägg (11 kap. 21 § IL). Se vidare avsnitt 27.5.

Bosatta i Sverige

I de flesta fall torde den nationella experten vara att anse som bosatt i Sverige och därmed obegränsat skattskyldig. Det finns dock inte någon särskild bestämmelse om att en nationell expert, som vid tidpunkten för tjänstetillträdet hade sitt skatterättsliga hemvist här i riket, vid tillämpning av IL och skatteavtal ska anses som bosatt här.

Hemresor

Den som på grund av sitt arbete vistas på annan ort än sin eller sin familjs hemort, äger rätt till skäligt avdrag för kostnad för en hemresa varje vecka om avståndet mellan hemorten och arbetsorten är längre än 50 km. Avdraget gäller endast kostnad för resa inom EES (12 kap. 24 § IL). Se vidare avsnitt 24.4.

Sexmånaders-regeln

Sexmånadersregeln skulle kunna bli aktuell för nationella experter, som normalt har längre tjänstgöringstid än sex månader utomlands. Detta förutsätter bl.a. att kravet på beskattning av inkomsten i verksamhetslandet är uppfyllt (se vidare avsnitt 10.4).

Ettårsregeln

Även ettårsregeln kan komma i fråga för nationella experter, om inkomsten inte beskattas i verksamhetslandet på grund av

lagstiftning eller administrativ praxis i detta land eller annat avtal än skatteavtal som detta land ingått. Anställda hos svenska staten, svensk kommun, svenskt landsting eller församling inom Svenska kyrkan kan dock inte åberopa ettårsregeln eftersom arbetet som nationell expert inte torde kunna betraktas som tjänsteexport.

Begränsat skattskyldig

Om den nationelle experten anses begränsat skattskyldig ska han ändå, om han är statligt eller kommunalt anställd, betala särskild inkomstskatt på lönen från den svenske arbetsgivaren (5 § första stycket 1 SINK).

27.5 Skattefria förmåner för statligt anställda nationella experter m.fl. stationerade utomlands

Vissa kostnadsersättningar och andra förmåner till statligt anställda med utlandsstationering är skattefria (11 kap. 21 § IL). Bestämmelserna är tillämpliga på kostnadsersättningar och andra förmåner från både den statliga arbetsgivaren och från EU:s institutioner, organ och byråer.

Skattefriheten gäller ersättningar eller förmåner som avser:

1. bostad på stationeringsorten,
2. avgift för barns deltagande i förskoleverksamhet, skolbarnsomsorg eller liknande och avgifter för barnets måltider där, dock endast till den del avgiften överstiger den avgift som normalt tillämpas för sådan verksamhet i Sverige,
3. skolavgifter i grundskola och gymnasieskola eller liknande och avgift för barnets skolmåltider,
4. egna och familjemedlemmars resor till och från stationeringsorten, dock högst fyra resor per person och kalenderår,
5. medföljandetillägg för make, maka eller sambo som på grund av stationeringen går miste om egen förvärvsinkomst, till den del det inte överstiger en tolftedel av tre och ett halvt prisbasbelopp per månad, och
6. merkostnadstillägg till den del det inte överstiger ett belopp som motsvarar den normala ökningen av levnadskostnaderna för den anställde och för medföljande familjemedlemmar när det gäller livsmedel, transporter och andra merkostnader på stationeringsorten.

Reglerna tillämpas även för korta uppdrag. Uppdragets karaktär ska styra arbetsgivarens beslut om arbetstagaren ska vara utlandsstationerad och därmed omfattas av URA (kollektivavtal) – Avtal om utlandskontrakt och riktlinjer för anställningsvillkor vid tjänstgöring utomlands.

I 11 kap. 27 § sista stycket IL finns bestämmelser om skattefri ersättning till personal vid en statlig myndighet för utgifter eller merkostnader till följd av en förflyttning till eller från en stationeringsort utomlands eller mellan orter i utlandet.

Då en skattskyldig erhållit kostnadsersättning som är skattefri enligt någon av ovan nämnda bestämmelser medges inte avdrag för de utgifter som ersättningen är avsedd att täcka (12 kap. 3 § IL).

Den statliga arbetsgivaren ska på kontrolluppgift redovisa skattepliktig del av kostnadsersättning m.m. som utbetalats av denne och betala arbetsgivaravgifter på samma underlag.

27.6 Lärare vid Europaskolorna m.fl.

Europaskolorna erbjuder skolgång för barn till personalen vid EU:s institutioner. Skolornas ändamål är att barn till personal vid institutionerna ska utbildas tillsammans. De nationella lärarna anställs av den enskilda medlemsstaten. Medlemsstaten betalar lön till läraren som motsvarar lönen i den anställning läraren hade vid rekryteringen. Mellanskillnaden mellan denna lön och den av styrelsen för skolorna beslutade lönen betalas av Europaskolorna. Dessutom utger skolorna vissa kostnadsersättningar och andra förmåner.

Alla ersättningar och förmåner som Europaskolorna ger ut till lärare och annan personal, som är eller har varit utstationerad vid dessa skolor, skattefria. Detta gäller också för efterlevande till sådan personal (11 kap. 21 a § IL).

Om en person har fått skattefri kostnadsersättning får utgifter som ersättningen varit avsedd att täcka inte dras av (12 kap. 3 § IL).

27.7 Kommissionens ledamöter

Kommissionärerna betalar skatt till EU på sin anställningsinkomst och är befriade från nationell skatt på samma inkomst. Detta följer av fördraget om Europeiska unionens funktionssätt protokoll nr 7 om Europeiska unionens immunitet och privilegier som återfinns i EUT C 83 från den 30 mars 2010

s. 266 f. Av artikel 19 i protokollet följer att artikel 13 om skattemässig bosättning är tillämplig på kommissionärer.

27.8 Europaparlamentarikerna

Europaparlamentet har antagit en stadga för dess ledamöter som trätt i kraft den 14 juli 2009 (2005/684/EG, Euratom). Stadgan innebär att Europaparlamentet i fortsättningen står för alla ersättningar och andra förmåner till sina ledamöter och före detta ledamöter. De förmåner Europaparlamentet ger ut enligt stadgan är arvode, övergångsersättning, ålders-, invaliditets- och efterlevandepension samt vissa kostnadsersättningar och andra förmåner.

Enligt stadgan betalas skatt till EU på arvode, övergångsersättning samt ålders-, invaliditets- och efterlevandepension. Dessa ersättningar får dock beskattas även av medlemsstaterna, förutsatt att dubbelbeskattning undviks. Alla dessa ersättningar är skattepliktiga enligt 11 kap. 1 § IL. För att säkerställa att alla nämnda pensionsförmåner kan beskattas har IL:s definition av pension kompletterats (10 kap. 5 § första stycket 4 IL).

För att undvika dubbelbeskattning har en möjlighet till avräkning av skatt till EU införts (1 kap. 3 § första stycket och 2 kap. 1 § andra stycket AvrL). Samtidigt har föreskrivits att ettårsregeln inte är tillämplig för uppdrag som ledamot av Europaparlamentet (3 kap. 9 § andra stycket IL).

Beskattningen av kostnadsersättningar och andra förmåner som Europaparlamentet ger ut till sina ledamöter har också förändrats. Följande ersättningar och förmåner är nu skattefria.

1. resekostnadsersättningar,
2. kostnadsersättningar för utövande av uppdraget,
3. ersättningar för utgifter i samband med sjukdom, graviditet eller barnafödande,
4. försäkringsförmåner, och
5. inbetalningar till Europaparlamentets frivilliga pensionsfond (11 kap. 28 § IL).

Ovannämnda ändringar i IL har trätt i kraft den 14 juli 2009. Den nya lydelsen tillämpas på ersättningar och andra förmåner som Europaparlamentet ger ut efter den 13 juli 2009.

Frågan om beskattning av utbetalningar från Europaparlamentets frivilliga pensionsfond har inte lagreglerats, utan har ansetts kunna avgöras inom ramen för rättstillämpningen (prop. 2008/09:136 s. 22). Eftersom inbetalningar till fonden som sker efter den 13 juli 2009 är skattefria enligt 11 kap. 28 § IL anser Skatteverket att utbetalningar från fonden som sker efter den dagen är skattepliktiga (remissyttrande 2009-01-12, dnr 131 771168-08/112). Skatteutskottet har instämt i denna bedömning (2008/09:SkU36 s. 13).

Äldre bestämmelser

Före den 14 juli 2009 gällde sammanfattningsvis följande (se vidare Handledning för internationell beskattning 2009 samt prop. 2008/09:136 s. 14 f.).

Europaparlamentarikerna fick lön endast från hemlandet motsvarande lönen för parlamentsledamot i det landet, medan Europaparlamentet betalade ut olika kostnadsersättningar. Resekostnadsersättning, särskild reseersättning, dagtraktamente och hotellkostnadsersättning från Europaparlamentet var undantagna från beskattning i Sverige. Lönen från Sverige samt kostnadsersättning från Europaparlamentet för övriga utgifter och för visad kostnad för assistent var däremot skattepliktig.

Skatteverket ansåg att Europaparlamentets inbetalningar till den frivilliga pensionsfonden utgjorde skattepliktig intäkt av tjänst för ledamöterna och de före detta ledamöterna, medan utbetalningar från fonden var skattefria. Ledamöterna och de före detta ledamöterna ansågs som innehavare av utländsk kapitalförsäkring och skattskyldiga till avkastningsskatt. Värdet av försäkringen var skattepliktig tillgång vid beräkning av förmögenhet (Skatteverket 2004-05-18, dnr 130 380269-04/113).

27.9 Assistenter till Europaparlamentarikerna

Europaparlamentarikerna kan bistås av s.k. ackrediterade parlamentsassistenter som är anställda av Europaparlamentet (se avsnitt 27.3). De kan även ha assistenter som är anställda av parlamentarikern personligen, s.k. lokala assistenter. Lokala assistenter är inte befriade från nationell beskattning. Om de utför sitt arbete och vistas i Sverige beskattas de här på vanligt sätt. Utför de arbetet i utlandet kan sexmånaders- eller ettårsregeln vara tillämplig.

27.10 Europeiska universitetsinstitutet

Rektorn, generalsekreteraren, medlem av lärarkåren eller någon annan som ingår i personalen vid Europeiska universitetsinstitutet, på vilken artikel 12 i protokollet till konventionen den 19 april 1972 om grundandet av ett europeiskt universitetsinstitut är tillämplig, anses som obegränsat skattskyldig här i riket samt anses ha hemvist i Sverige vid tillämpning av skatteavtal mellan den stat där personen vistas och Sverige. Detta under förutsättning att denne vid tidpunkten för tjänstetillträdet var obegränsat skattskyldig och bara på grund av sin verksamhet i institutets tjänst vistas i en annan stat inom Europeiska unionen. Detsamma gäller sådan persons make, som inte utövar egen yrkesverksamhet, samt barn som personen har vårdnaden om och underhåller (3 kap. 5 § IL).

28 Beskattning av representanter vid FN och dess fackorgan

28.1 Inledning

Avsnittet tar upp de särskilda regler som gäller för personer som arbetar vid FN och dess olika fackorgan. Anställningen eller uppdraget måste vara direkt under FN eller för något namngivet fackorgan för att omfattas av de särskilda reglerna om immunitet och privilegier och avser inte situationer där anställningen finns hos en arbetsgivare som i sin tur anlitas av FN för att utföra vissa uppdrag för FN. Om personen i fråga omfattas av de särskilda reglerna om immunitet och privilegier, måste det klargöras om personen hör till kategorin tjänstemän eller sakkunniga eftersom reglerna för dessa kategorier skiljer sig åt.

28.2 Allmänt

Av 4 § IPL framgår att internationella organ som anges i bilaga till lagen och personer med anknytning till sådant organ åtnjuter immunitet och privilegier enligt vad som bestämts i stadga eller avtal som är i kraft i förhållande till Sverige. De internationella överenskommelserna publiceras i Sveriges internationella överenskommelser (SÖ) som ges ut av Utrikesdepartementet.

Många som utfört ett uppdrag åt en internationell organisation är av den uppfattningen att inkomsten därifrån är skattebefriad. Enligt de flesta internationella överenskommelser gäller dock skattebefrielse endast tjänstemän i organisationen. En tjänsteman kan ha en tidsbegränsad anställning. Det är däremot sällsynt att uppdragstagare, dvs. personer som inte är anställda, åtnjuter skattefrihet. Vidare är det möjligt att en i bilagan till IPL angiven personkategori kan åtnjuta immunitet utan att vara skattebefriad för inkomsten. Det kan t.ex. vara fråga om straffrättslig immunitet. För en korrekt tillämpning är det därför

viktigt att läsa det aktuella avtalet eller överenskommelsen. I bilagan till lagen finns ett femtiotal internationella organ uppräknade.

28.3 Representanter och anställda vid FN

- Som framgår av punkt 2 i bilagan till IPL ska medlemmarnas representanter i FN och personer med tjänst hos eller uppdrag av organisationen åtnjuta immunitet och privilegier i enlighet med vad som anges i
- Konvention den 13 februari 1946 rörande Förenta nationernas privilegier och immunitet (FN-konventionen), SÖ 1947:26, och
- Avtal den 31 augusti och den 30 september 1985 mellan Sverige och Förenta Nationernas Höge Kommissarie för flyktingar (UNHCR) om ett regionkontor för UNHCR (UNHCR-avtalet), SÖ 1985:89.

Konventionens och avtalets bestämmelser gäller enligt 1 § IPL utan hinder av bestämmelse i annan författning.

28.4 FN-konventionen

Tjänstemän

Enligt artikel V § 17 i FN-konventionen ska FN:s generalsekreterare närmare ange de grupper av tjänstemän på vilka bestämmelserna i artikel V är tillämpliga. Vidare ska samtliga medlemmars regeringar underrättas dels om vilka dessa grupper är, dels om namnen på de tjänstemän som ingår i dessa grupper.

Namngivna tjänstemän som omfattas av bestämmelserna i FN-konventionens artikel V åtnjuter enligt § 18 b skattefrihet för löner och andra inkomster som de uppburit från FN. Av RÅ 1971 ref. 9 framgår dock att pension som åtnjutits på grund av föregående tjänst hos FN inte omfattas av skattefrihet enligt konventionen. Personen ansågs inte ha haft ställning som tjänsteman då pensionen utbetalades.

Sakkunniga

I fråga om sakkunniga på uppdrag för FN regleras immuniteten och privilegierna i konventionens artikel VI. De sakkunniga har dock inte några skattemässiga privilegier.

28.5 Avtalet med UNHCR

Avtalet med UNHCR behandlar bl.a. frågor som sammanhänger med ett kontor i Stockholm för UNHCR:s representant för de nordiska länderna.

Tjänstemän

Tjänstemän vid UNHCR har samma skatteprivilegier som FN-tjänstemän i allmänhet. Enligt artikel IV punkt 9 b ska därför tjänstemän vid UNHCR:s regionkontor i Stockholm åtnjuta befrielse från skatt på lön, ersättning och skadestånd som utbetalas av UNHCR. Vidare gäller enligt artikel IV punkt 10 att Högre Kommissariens regionala representant och dennes ställföreträdare, såvida de inte är svenska medborgare, jämte make och minderåriga barn ska åtnjuta de privilegier och immuniteter, befrielser och förmåner som vanligtvis tillkommer diplomatiska sändebud i motsvarande ställning (se avsnitt 26.4.2).

28.6 Representanter, anställda m.fl. vid FN:s fackorgan

Som framgår av punkt 3 i bilagan till IPL ska medlemmarnas representanter i fackorganen och personer med tjänst hos eller uppdrag av sådana fackorgan samt ledamöterna i styrelsen för världssjöfartsuniversitetet, studerande vid universitetet och till universitetet särskilt inbjudna personer åtnjuta immunitet och privilegier i enlighet med vad som anges i

- Konventionen den 21 november 1947 om privilegier och immunitet för Förenta nationernas fackorgan (fackkonventionen), SÖ 1951:84, och
- Avtal den 9 februari 1983 mellan Sverige och den Internationella sjöfartsorganisationen (IMO) om världssjöfartsuniversitet (IMO-konventionen), SÖ 1983:48.

28.7 Fackkonventionen

De fackorgan som omfattas av fackkonventionen är, enligt artikel I § 1 II:

- Internationella arbetsorganisationen (ILO),
- Förenta Nationernas livsmedels- och jordbruksorganisation (FAO),
- Förenta Nationernas organisation för utbildning, vetenskap och kultur (UNESCO),

- Internationella civila luftfartsorganisationen (ICAO),
- Internationella valutafonden (IMF),
- Internationella återuppbyggnads- och utvecklingsbanken, ”Världsbanken” (IBRD),
- Världshälsoorganisationen (WHO),
- Världspostunionen (UPU),
- Internationella teleunionen (ITU),
- Meteorologiska världsorganisationen (WMO),
- Internationella finansieringsbolaget (IFC),
- Internationella sjöfartsorganisationen (IMO),
- Internationella utvecklingsfonden (IDA),
- Världsorganisationen för den intellektuella äganderätten (WIPO),
- Internationella fonden för jordbruksutveckling (IFAD), samt
- Varje annat fackorgan anknutet till FN i enlighet med artiklarna 57 och 63 i FN:s stadga.

Enligt artikel VI § 18 i fackkonventionen ska varje fackorgan närmare ange de grupper av tjänstemän på vilka bestämmelserna i artikel VI är tillämpliga. Vidare ska samtliga medlemmars regeringar dels underrättas om vilka dessa grupper är, dels om namnen på de tjänstemän som ingår i dessa grupper.

Tjänstemän

Namngivna tjänstemän som omfattas av bestämmelserna i fackkonventionens artikel VI åtnjuter enligt § 19 b, på samma villkor som FN:s tjänstemän, skattefrihet för löner och andra inkomster som de uppburit från fackorganet i fråga.

Sakkunniga

I fråga om sakkunniga på uppdrag för FN regleras immuniteten och privilegierna i konventionens artikel VI. De sakkunniga har dock inte några skattemässiga privilegier.

28.8 IMO-konventionen

IMO-konventionen reglerar frågor som sammanhänger med världssjöfartsuniversitetet i Malmö.

Universitetet

De finansiella bestämmelserna finns i Del V, artiklarna 12–15. Enligt artikel 12 punkt 1 är den Internationella sjöfartsorganisationen med avseende på universitetet befriad från

- statlig och kommunal inkomstskatt,
- mervärdesskatt och andra indirekta skatter på varor som inköpts eller tjänster som utförts för universitetets officiella bruk, i den omfattning som enligt svensk lag medges utländska diplomatiska beskickningar i Sverige, samt
- socialförsäkringsavgifter.

Tjänstemän

Rektor och andra universitetstjänstemän är enligt artikel 13 punkt 1 befriade från statlig och kommunal inkomstskatt på tjänsteinkomst. Med ”tjänsteinkomst” avses enligt artikel 1 punkt 1 i ”alla penningsummor som hänför sig till anställning i samband med världssjöfartsuniversitetet vilka i någon form utbetalas till, tillkommer eller tillfaller en tjänsteman”.

Socialförsäkrings-avgifter

I fråga om socialförsäkringsavgifter gäller enligt artikel 14 punkt 1 att universitetstjänsteman och de familjemedlemmar som ingår i dennes hushåll omfattas av socialförsäkringsarrangemang som ombesörjs av Internationella sjöfartsorganisationen och att de därför är undantagna från varje socialförsäkringssystem som inrättats enligt svensk lag. Ett undantag härifrån görs dock i artikelns punkt 3 såvitt avser socialförsäkringsavgifter och socialförsäkringsförmåner som hänför sig till inkomst från arbete i Sverige utanför universitetet. För det fall att tjänstemannens familjemedlemmar var bosatta i Sverige omedelbart före tjänstemannens anställning vid universitetet är de berättigade till andra svenska socialförsäkringsförmåner än barnbidrag (artikel 14 punkt 2).

Avdelning 4

Inkomst av kapital

29 Grundläggande bestämmelser

29.1 Inledning

Endast fysiska personer och dödsbon kan beskattas för inkomst av kapital. Inkomstslaget kapital utgör en beräkningsenhet.

Till inkomstslaget kapital räknas löpande avkastning, vinster och andra inkomster av tillgångar som inte ska hänföras till näringsverksamhet. Hit hör således influtna räntor, utdelningar, avkastning av fastighet eller annan tillgång, utländska lotterivinster och vinst vid vinstdragning på utländska premieobligationer om vinsten överstiger 100 kr samt statligt räntebidrag för bostadsändamål. Även valutakursvinster tas upp här.

Redovisning av löpande inkomster och utgifter sker enligt kontantprincipen. Kapitalvinster beskattas vid avyttringen.

Alla avyttringar utanför näringsverksamhet kapitalvinstbeskattas oavsett hur egendomen förvärvats och oavsett innehavstid.

Med avyttring avses försäljning, byte eller liknande överlåtelse av egendom, s.k. onerösa överlåtelser. Såsom skattepliktig avyttring anses däremot inte när någon överlåter egendom som gåva eller vid arv eller bodelning (benefika fång).

Vissa händelser jämställs med avyttring. Så är fallet när en option löpt ut utan att optionen har utnyttjats eller, beträffande utgivna värdepapper, när det företag som gett ut värdepappret försätts i konkurs eller träder i likvidation.

Kapitalvinsten beräknas som skillnaden mellan ersättningen för den avyttrade tillgången eller för den utfärdade förpliktelsen, minskad med utgifterna för avyttringen eller utfärdandet, och omkostnadsbeloppet. Vid försäljning av en del av ett större innehav av egendom av enhetligt värde, används genomsnittsmetoden för att beräkna anskaffningsutgiften.

Om egendomen förvärvats genom arv, gåva eller dylikt anses egendomen förvärvad genom närmast föregående köp (kontinuitetsprincipen).

Kapitalförluster och utgifter får kvittas mot alla slag av intäkter i inkomstslaget kapital. Kapitalvinster är som huvudregel skattepliktiga fullt ut, men avdragsvärdet av förlusterna varierar.

Avdrag medges endast för verkliga kapitalförluster. En förlust godtas således inte i de fall motprestation saknas helt eller delvis, såsom vid gåva eller då förlusten beror på att en hyresrätt erhållits. Det får inte heller vara fråga om personliga levnadskostnader. Förlusten måste också vara definitiv.

Kapitalförluster måste dras av det år de uppkommer och får inte sparas.

Överskott i inkomstslaget kapital beskattas med en separat statlig inkomstskatt på 30 %. Underskott leder till en skattereduktion med 30 % upp till ett underskott på 100 000 kr. För underskott därutöver är skattereduktionen 21 %.

I vissa fall kan uppskov med beskattningen medges. (Se avsnitt 33 beträffande fastigheter och bostadsrätter och avsnitt 38 beträffande andelar.)

29.2 Allmänt

Vem beskattas i kapital?

Endast fysiska personer och dödsbon beskattas för inkomst av kapital (1 kap. 3 § IL). Aktiebolag och andra juridiska personer beskattas ofta enligt kapitalreglerna men alltid i inkomstslaget näringsverksamhet, se avsnitt 82.

I huvudsak beskattas alla inkomster av tillgångar och avdrag medges för utgifter för kapitalinkomsternas förvärvande samt för kapitalförluster. Det saknar betydelse om inkomsterna/utgifterna är löpande eller tillfälliga. Avdrag medges dock inte för personliga levnadskostnader (9 kap. 2 § IL).

En förvärvskälla

I inkomstslaget kapital finns bara en beräkningsenhet och ingen uppdelning på förvärvskällor vilket bl.a. innebär att kapitalförluster får dras av från alla slag av intäkter i inkomstslaget kapital.

Kapitalvinster

Kapitalvinster beräknas nominellt och är med några undantag skattepliktiga till 100 %. Bland undantagen kan nämnas de särskilda reduceringsregler som finns för beräkning av kapital-

vinst vid avyttring av onoterade andelar, kvalificerade andelar i fåmansföretag, fastigheter och bostadsrätter.

Kapitalförluster

Avdrag för kapitalförluster medges mot samtliga övriga intäkter i inkomstslaget kapital men är som huvudregel bara avdragsgilla till 70 %.

Bara statlig inkomstskatt

Överskottet av inkomstslaget kapital beskattas med en separat statlig skatt på 30 % (65 kap. 7 § IL).

Underskott ger skattereduktion

Underskott i inkomstslaget kapital ger rätt till skattereduktion med 30 % som räknas av från statlig och kommunal inkomstskatt på inkomst av tjänst och näringsverksamhet samt statlig fastighetsskatt och kommunal fastighetsavgift (67 kap. 10 § IL).

Om underskottet är större än 100 000 kr, blir skattereduktionen 21 % av överskjutande belopp.

En privatperson som har inkomst av tjänst och enbart utgiftsräntor, får således skatten på tjänsteinkomsten nedsatt på grund av utgiftsräntorna, eftersom dessa medför ett underskott i inkomstslaget kapital. På samma sätt ger en kapitalförlust en sänkning av skatten på tjänsteinkomsten.

Underskott får inte sparas

Underskott som inte kan utnyttjas det år det uppkom får inte sparas för avräkning ett senare år eller överföras till make eller annan. Om någon vistats utomlands och då inte haft skattepliktig lön i Sverige, kan underskott av kapital på grund av utgiftsräntor inte sparas till återkomsten till Sverige ett senare år.

Beskattningsår

I inkomstslaget kapital är beskattningsåret alltid detsamma som kalenderåret före taxeringsåret (1 kap. 13 § IL).

Beskattningstidpunkt

Löpande inkomster beskattas enligt kontantprincipen (41 kap. 8 § IL). Kapitalvinster beskattas vid avyttringen (44 kap. 26 § IL).

Faktisk växelkurs

Alla inkomster och utgifter ska redovisas i svenska kronor. Om växling skett i samband med en transaktion ska den faktiska växelkursen på transaktionsdagen användas vid kursvinstberäkningen.

Noterad växelkurs

I de fall växling inte skett i samband med en transaktion ska den noterade kursen på transaktionsdagen användas. Valutakurser publiceras av Riksbanken och historiska kurser kan inhämtas på Internet, www.riksbanken.se.

Anskaffningsutgift

Om en anskaffningsutgift erlagts i utländsk valuta ska den räknas om till svenska kronor efter kursen vid dagen för köpeavtalet.

29.3 Vad hänförs till inkomst av kapital?

29.3.1 Intäkter

Till intäkt av kapital räknas inkomster på grund av innehav av tillgångar och skulder samt kapitalvinster och kapitalförluster, i den mån de inte är att hänföra till näringsverksamhet (41 kap. 1 § och 42 kap. 1 § IL).

Exempel på de vanligaste inkomsterna

- ränta på banktillgodohavanden, obligationer och andra fordringar,
- utdelning på aktier och andelar,
- kapitalvinst vid icke yrkesmässig avyttring av tillgångar,
- vinst på grund av åtagande enligt avtal om optioner och terminer samt andra därmed jämförliga förpliktelser,
- behållen handpenning vid hävning av köpeavtal,
- inkomst för utlånare vid blankningsaffärer,
- valutakursvinst på fordringar och skulder i utländsk valuta,
- ersättning vid uthyrning av privatbostad,
- lotterivinst som inte är frikallad från beskattning,
- statligt räntebidrag för bostadsändamål,
- kapitalvinst som skattas av då egendom byter karaktär och övergår från att vid avyttring beskattas i kapital till att beskattas i näringsverksamhet.

Dessutom hänförs ett antal speciella intäkter till inkomstslaget kapital (41 kap. 3 § IL), som exempelvis

- återfört avdrag för avsättning till ersättningsfond i vissa fall,
- fördelningsbelopp vid räntefördelning,
- återfört uppskovsbelopp,
- schablonintäkt på uppskovsbelopp,
- schablonintäkt på investeringsfonder (gäller fr.o.m. 1 januari 2012, 2013 års taxering), och
- schablonintäkt på andelar i investeringssparkonto (gäller fr.o.m. 1 januari 2012, 2013 års taxering).

Undantag
– fåmansföretag

Utdelning på aktier i fåmansföretag och kapitalvinster vid försäljning av sådana aktier ska ibland hänföras till inkomst av tjänst (avsnitt 90). Detsamma gäller i vissa fall även vinst på andel i handelsbolag (avsnitt 36 och 37).

– hobby

Överskott av hobbyverksamhet beskattas i inkomstslaget tjänst. Dit hänförs intäkter av sådan egendom vars värde härrör från den skattskyldiges eget arbete (prop. 1989/90:110 s. 698).

– livräntor

Vanliga livräntor beskattas som inkomst av tjänst (avsnitt 22), medan egendomslivräntor däremot beskattas i inkomstslaget kapital.

– näringsverksamhet

Är kapital nedlagt i näringsverksamhet ska inkomsten av kapitalet hänföras till näringsverksamhet och beskattning ske i det inkomstslaget.

– ränta på skogskonto eller skogsskadekonto

På under året gottskriven ränta på skogskonto och skogsskadekonto tas ut en särskild skatt på 15 %.

– ränta på upphovsmannakonto

På ränta på upphovsmannakonto tas ut en särskild skatt på 15 % vid gottskrivandet på samma sätt som beträffande ränta på skogskonto.

Hyresrätt

Uthyrning av hyresrätt beskattas i inkomstslaget kapital (41 kap. 1 § IL). Samma regler gäller som för uthyrning av bostadsrätt som är privatbostad (42 kap. 30–32 §§ IL).

Begränsat skattskyldig

En begränsat skattskyldig person är skattskyldig i Sverige för de inkomster som finns särskilt uppräknade i lag. Vad gäller inkomst av kapital finns de skattepliktiga inkomsterna specificerade i 3 kap. 18−20 §§ IL.

Skattskyldigheten omfattar positivt räntefördelningsbelopp, löpande inkomster från privatbostadsfastighet och privatbostadsrätt i Sverige, kapitalvinst på näringsfastighet och på privat- och näringsbostadsrätt i Sverige, återfört uppskovsbelopp och schablonintäkt enligt 47 kap. IL, utdelning från svensk ekonomisk förening samt kapitalvinst på de delägarrätter m.m. som specificeras i 3 kap. 19 och 19 a §§ IL.

29.3.2 Avdrag

Från intäkt av kapital får avdrag göras för utgifter för att förvärva och bibehålla inkomster, samt för ränta och kapitalförlust (42 kap. 1 § andra stycket IL).

Som exempel kan nämnas

- kapitalförluster som inte avser lös egendom för privat bruk,
- valutakursförlust på fordringar och skulder i utländsk valuta,
- förluster på vissa optioner, terminer och dylikt,
- ränteutgifter, utgift för förtida inlösen av lån, ränteförmån m.m.
- tomträttsavgäld
- förvaltningsutgifter till den del de överstiger 1 000 kr,
- avgift för pensionsförsäkring och inbetalning på pensionssparkonto efter dispens vid försäljning av fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag,
- slutligt underskott vid nedläggning av förvärvskälla i inkomstslaget näringsverksamhet och
- återbetalning av statligt räntebidrag för bostadsändamål (utgiftsränta).

Avdrag för uppskovsbelopp vid byte av bostad får göras i vissa fall (avsnitt 33).

Avdrag medges inte för utgifter för inköp av lottsedlar eller för andra liknande insatser i lotterier.

Även räntor på grund av tjänst

Ränta på skuld som den skattskyldige ådragit sig för sin utbildning eller annars i och för tjänsten hänförs till inkomstslaget kapital. Avdrag för sådan ränta görs således inte i inkomstslaget tjänst. Eftersom räntor dras av i inkomstslaget kapital om de inte ska hänföras till inkomstslaget näringsverksamhet, torde även räntor på lån som nedlagts i egendom som används i hobbyverksamhet vara hänförliga till inkomstslaget kapital.

Näringsverksamhet

Utgiftsräntor på lån som är nedlagda i inkomstslaget näringsverksamhet hänförs dit för enskild näringsidkare och handelsbolag. För aktiebolag och andra juridiska personer hänförs alla avdrag till inkomstslaget näringsverksamhet.

Levnadskostnader m.m.

Av 9 kap. 2 § IL framgår att avdrag inte medges för den skattskyldiges levnadskostnader. Vidare medges inte avdrag för kapitalavbetalning på skuld eller för ränta enligt 4 kap. 1 § studiestödslagen. Avdrag medges inte heller för kostnadsränta enligt skattebetalningslagen, trots att den har karaktär av ränta (9 kap. 7–8 §§ IL).

Begränsat skattskyldig

Utgifter för att förvärva och bibehålla inkomster får dras av som kostnad för den som är begränsat skattskyldig. Avdrag får endast ske om den inkomst till vilken utgiften hänför sig ska beskattas i Sverige.

Den generella avdragsrätten för ränteutgifter i inkomstslaget kapital gäller endast för obegränsat skattskyldiga. Begränsat skattskyldiga medges endast avdrag för skuldränta om ränteutgiften utgör en utgift för att förvärva eller bibehålla skattepliktiga inkomster.

En kapitalförlust ska dras av om en motsvarande vinst skulle ha varit skattepliktigt för den som är begränsat skattskyldig (3 kap. 20 § IL).

Om en kapitalvinst inte ska beskattas enligt skatteavtal medges inte avdrag för motsvarande förluster (Skatteverket 2009-12-16, dnr 131 903797-09/111). Se vidare avsnitt 20.4.

29.3.3 Vad beskattas som kapitalvinst i inkomstslaget kapital?

Kapitalvinster, vinster på vissa förpliktelser

Till inkomst av kapital hänförs bl.a. vinst vid icke yrkesmässig avyttring av tillgångar samt vinster vid åtaganden enligt avtal om optioner och terminer samt andra därmed jämförliga förpliktelser (41 kap. 1 och 2 §§ IL). I inkomstslaget kapital beskattas således kapitalvinster som inte ingår i näringsverksamhet och inte heller beskattas i tjänst.

I 44 kap. 40 § IL finns ett undantag. Det avser försäljning av kapitalförsäkring som inte kapitalvinstbeskattas. Detta undantag trädde i kraft 1 januari 2008. För tidigare år se Handledning för beskattning av inkomst vid 2008 års taxering, avsnitt 36.

Vinster på utländsk valuta

Till kapital hänförs även valutakursvinster på fordringar och skulder i utländsk valuta (48 kap. och 54 kap. IL).

Avdrag för motsvarande förluster

Avdrag medges för förlust vid icke yrkesmässig avyttring av tillgångar och för förlust på förpliktelser avseende optioner och terminer. Avdrag medges också för valutakursförluster på fordringar och skulder i utländsk valuta. Kapitalförluster på lös egendom för privat bruk får dock inte dras av, eftersom de ses som privata levnadskostnader (52 kap. 5 § andra stycket IL). Jfr avsnitt 41.

Huvudreglerna om vad som ska tas upp och dras av i inkomstslaget kapital återfinns i 42 kap. 1 § IL.

Närings-verksamhet

Till intäkt av kapital räknas sådana vinster som inte ska hänföras till tjänst eller näringsverksamhet (10 kap. 1–4 §§, 13 kap. samt 41 kap. 1 § andra stycket IL).

För *fysiska personer* och *dödsbon* hänförs försäljning av omsättningstillgångar och inventarier i näringsverksamhet till inkomstslaget näringsverksamhet. Dit hör också försäljning av andel i vissa kooperativa föreningar om innehavet betingats av näringsverksamheten (13 kap. 7 § IL). Fysiska personer och dödsbon torde inte kunna anses bedriva näringsverksamhet i form av värdepappershandel då man i praxis krävt att personen handlar för andras räkning. Detta kräver tillstånd från Finansinspektionen, vilket endast ges till bolag och inte till fysiska personer. Se RÅ81 1:4.

Vinst vid försäljning av andelar i skalbolag kan vara hänförlig till näringsverksamhet (avsnitt 93.2).

Försäljning av näringsfastighet och bostadsrätt ingående i näringsverksamhet ska beskattas i inkomstslaget kapital även om vissa avdrag ska återföras till beskattning i inkomstslaget näringsverksamhet (avsnitt 31 och 32).

För *handelsbolag och EEIG* ska förutom ovannämnda försäljningar även avyttring av

- delägarrätter,
- andelar i handelsbolag,
- fordringar i svenska kronor,
- annan lös egendom

samt vinster och förluster på

- optioner,
- terminer samt
- fordringar och skulder i utländsk valuta

hänföras till näringsverksamhet. För handelsbolag är det således bara avyttring av fastigheter och bostadsrätter som hänförs till inkomst av kapital (13 kap. 4 § IL), se vidare avsnitt 44.

För *aktiebolag* och *övriga juridiska* personer utom dödsbon, se avsnitt 43.

Tjänst

En anställds förvärv av värdepapper från arbetsgivaren på förmånliga villkor beskattas som inkomst av tjänst. Detsamma gäller för erhållna personaloptioner när rätten utnyttjas eller överlåts (10 kap. 11 § IL). Avyttring av dessa värdepapper som förvärvats med hjälp av personaloptionerna beskattas dock som inkomst av kapital, dvs. som en vanlig aktieavyttring eller motsvarande (avsnitt 22.2.12 och 22.2.13).

Vad gäller gränsdragningen mot inkomstslaget tjänst kan som gränsfall nämnas beskattningen av ränteförmåner. Förmånen beskattas i tjänst medan avdrag för förmånsvärdet medges i kapital.

Av prop. 1989/90:110 s. 654 framgår att vissa försäljningar av hobbyprodukter ska hänföras till inkomst av tjänst.

Till inkomstslaget tjänst hänförs också i vissa fall del av kapitalvinster på aktier i fåmansföretag (avsnitt 90) och på andelar i handelsbolag (avsnitt 36).

Begränsat skattskyldig

En obegränsat skattskyldig fysisk person har generell avdragsrätt för förlust på avyttring av egendom eller på skattepliktiga förpliktelser.

En begränsat skattskyldig person ska dra av en kapitalförlust om en motsvarande vinst skulle ha varit skattepliktig (3 kap. 20 § IL).

Om en kapitalvinst inte ska beskattas enligt skatteavtal medges inte avdrag för motsvarande förluster (Skatteverket 2009-12-16, dnr 131 903797-09/111). Se vidare avsnitt 20.4.

29.4 När ska beskattning ske av löpande intäkter?

Löpande kapitalavkastning

I fråga om den löpande kapitalavkastningen tillämpas kontantprincipen (41 kap. 8–9 §§ IL). Den innebär att skattskyldigheten inträder i fråga om intäkter när avkastningen kan disponeras och avdragsrätt uppkommer när utgifter betalas eller när man på annat sätt har kostnaden. Ränta på bankräkning som tillgodoräknas per den 31 december anses som tillgänglig samma dag. Ränta på fordringsbevis som enligt villkoren ska betalas viss dag, bör normalt anses tillgänglig denna dag, även om utbetalningsavi kommer senare. Har en borgenär i stället för att lyfta förfallen ränta, efter det att räntan var tillgänglig för lyftning, träffat en överenskommelse med gäldenären om att räntan ska läggas till kapitalet, måste han

anses ha förfogat över räntan. Räntan ska då tas upp till beskattning.

Årsskiftes-betalningar

I princip föreligger en strikt kontantprincip, vilket innebär att intäkter respektive betalningar ska hänföras till det år då de kan disponeras respektive verkligen erlagts (se även nedan om förskottsränta).

Utgiftsränta

Utgiftsränta ska som huvudregel dras av det år den betalas eller man på annat sätt har kostnaden (41 kap. 9 § 1 st. IL).

Banker och andra kreditinstitut ska lämna kontrolluppgift om låntagares ränteutgift. Om räntan betalts alldeles före årsskiftet, kan den ha bokförts hos kreditinstitutet någon av de första dagarna in på det nya året. Oavsett detta är det alltid betalningstidpunkten som är avgörande för avdragsrätten. Årsskiftesbetalningar har varit uppe för prövning i RÅ 2003 ref. 43 även om detta fall handlade om inbetalning av en pensionsförsäkring.

Kan disponeras

Principen att en inkomst ska tas upp när den kan disponeras tillämpas generellt på inkomster såväl inom som utom landet. Den enskildes möjlighet att förfoga över inkomst i utlandet kan i vissa fall vara begränsad på sådant sätt att inkomsten överhuvudtaget inte kan anses vara disponibel. Avkastning på tillgångar som är placerade i utlandet kan t.ex. på grund av utländsk valutalagstiftning vara spärrad på så sätt att medlen inte får föras ut från den främmande staten. I ett avgörande från Högsta förvaltningsdomstolen hade två makar, som var bosatta i Sverige, under beskattningsåret 1978 haft inkomst bestående av avkastning på brittiska statsobligationer. På grund av den valutalagstiftning som rådde i Storbritannien då fick beloppet inte föras ut från Storbritannien förrän tidigast i mars 1981. Enligt uppgift hade makarna inte vistats i Storbritannien under beskattningsåret och de hade inte heller på annat sätt kunnat disponera över inkomsten. Högsta förvaltningsdomstolen fann därför att inkomsten inte skulle anses ha uppburits under år 1978 (RÅ 1989 ref. 2).

En likartad situation kan inträffa om ränta eller utdelning inte erhållits i en konvertibel valuta (RÅ 1947 Fi 28 och RÅ 1959 Fi 402).

Ränta som läggs till skulden

Om räntan i stället för att betalas läggs till skulden anses den inte betald och avdrag medges inte. Detta gäller oavsett om skuldebrev lämnats på beloppet eller inte (se RÅ 1948 ref. 1 ränta, RÅ 1948 ref. 50 växel, RÅ 1956 Fi 1717 lön, RÅ 1957

Fi 901 ränta, SN 1965 s. 249 ränta, SN 1967 s. 334 = RÅ 1967 Fi 214 ränta).

Om emellertid ett nytt lån upptagits och det nya lånet delvis använts för att betala räntan kan avdrag medges (RÅ 1969 ref. 39).

Frågan om nytt lån upptagits eller om räntan får anses ha lagts till skulden är ofta en bevisfråga där omständigheterna i det enskilda fallet blir avgörande (se t.ex. RÅ 1974 A 1321 och RÅ 1975 Aa 502).

Allmänt sett gäller att om ränta lagts till skulden enligt det ursprungliga skuldebrevet anses nytt lån inte föreligga. Har man däremot skrivit om avtalet eller skrivit ett nytt avtal och räntan lagts till skulden i enlighet med det nya avtalet, anses räntan betald. Normalt ska avtalet vara skriftligt för att kunna stödja ett påstående om att ränta betalts (se RÅ 1953 ref. 51 och RÅ 1956 Fi 2023).

Om däremot lånet avser ett annat belopp än räntebeloppet, större eller mindre, framstår det som mest naturligt att utgå ifrån att ett nytt lån tagits.

Vid byggnadskreditiv har avdrag för ränta som påförts kreditivet medgivits i två fall. I RÅ 1970 ref. 18 var i byggnadskreditivkontraktet bestämt att kreditgivaren ägde påföra ränta på kreditivet. Regeringsrätten ansåg att innebörden av bestämmelsen var att kredittagaren lyft medel på kreditivet och betalat ränta. Byggnadskreditivbeloppet sågs som disponibelt för låntagaren att betala ränta med om han så önskade, som ett separat lån som beviljats tidigare och som var skilt från räntebeloppet.

I RÅ 1970 Fi 6 hade byggnadskreditivet avlyfts genom andra lån under beskattningsåret och räntan fick därmed anses kontant erlagd.

Skatterättsnämnden har i ett beslut 2005-11-01 (som inte har överklagats) kommit fram till att ränta på ett s.k. ”livstidslån” är avdragsgill. Denna typ av lån innebär att det beviljas med ett maxlånebelopp. Hela beloppet betalas inte ut utan kvarvarande belopp används till att löpande betala den ränta som avser lånebeloppet under hela löptiden. SRN har ansett att denna typ av lån liknar byggnadskreditiv m.m.

Skatterättsnämnden har i ett annat beslut från 2006-10-25 kommit fram till att ränta som beräknats kvartalsvis och läggs

till kreditbeloppet men som inte betalas förrän samtidig med lånet inte berättigar till avdrag löpande. Avdrag medges i samband med att lånet betalas.

Skuldsanering och räntekostnader

Skuldsanering innebär att en person helt eller delvis befrias från betalningsansvaret för sina skulder enligt skuldsaneringslagen (SFS 2006:548). I beslutet om skuldsanering ingår både skuldbelopp och förfallen ränta i det beslutade skuldsaneringsbeloppet. Skatteverket anser att de belopp som betalas vid skuldsaneringen i första hand ska anses vara amortering av skuldbeloppet.

Det innebär att ränteavdrag kan medges först sedan hela det ursprungliga kapitalbeloppet (skuldbelopp utan räntbelopp) är betalt vid beslutad skuldsanering (se Skatteverkets skrivelse 2007-11-06, dnr 131 632949-07/111).

Förskottsränta

Har utgiftsränta erlagts i förskott medges inte avdrag för den del av räntan som avser tid efter den 31 januari året efter beskattningsåret. Denna del av räntan fördelas i stället lika över de år på vilka räntan avser (41 kap. 9 § 2 st. IL).

Bankräntor o.d.

Bankräntor och dylikt, som tillgodoförs insättaren per den 31 december, anses som tillgänglig för lyftning denna dag (41 kap. 8 § 1 st. IL).

Obligationsränta

Obligationsränta hänförs till den dag när räntekupong förfaller till betalning eller räntan kan disponeras. På samma sätt beskattas ränta på riksobligationer, kapitalmarknadsreverser, konvertibla skuldebrev, vinstandelsbevis m.fl. lån med kontinuerliga räntebetalningar.

Diskonteringspapper

Vid köp av bankcertifikat, statsskuldväxlar och andra diskonteringspapper erhålls inte kontinuerliga räntebetalningar. I stället köper man skuldebrevet till ett pris som understiger det nominella beloppet. På lånets slutdag betalas det nominella beloppet. Rätt beskattningsår är det år då värdepapperet löses in eller vid försäljning dessförinnan, det år då avyttringen skett Se även diskonteringspapper i avsnitt 30.6.

Räntekompensation

Vid överlåtelse av räntebärande skuldebrev lämnas – förutom köpeskillingen – även ersättning för upplupen men inte förfallen ränta enligt 81 § Köplagen (1990:931). Sådan ersättning kallas räntekompensation och ska behandlas som ränteintäkt respektive ränteutgift (42 kap. 8 § IL). Avdrag för lämnad räntekompensation får göras det beskattningsår då räntan enligt skuldebrevet förfaller till betalning (41 kap. 11 § IL). Har förvärvaren i sin tur, innan räntan förfallit till betalning, avyttrat

skuldebrevet tillsammans med rätten till ränta är dock utgiven räntekompensation avdragsgill redan det beskattningsår under vilket den avtalade ersättningen ska tas upp till beskattning. Dessa bestämmelser tillämpas på motsvarande sätt på räntekompensation vid förvärv av andel i räntefond.

Tidpunkt för utdelning

Tidpunkten för beslut om utdelning (bolagsstämma eller dylikt) är avgörande för vem som är skattskyldig för densamma.

Utdelning ska tas upp av den som har rätt till utdelningen när den kan disponeras (42 kap. 12 § IL). I avstämningsbolag är den berättigad till utdelning som på avstämningsdagen var införd som aktieinnehavare i aktieboken eller motsvarande. Utdelningen kan emellertid av naturliga skäl inte utbetalas på avstämningsdagen utan kommer i allmänhet mottagarna tillhanda först några dagar efter nämnda dag. Utdelningen anses dock vara disponibel på denna avstämningsdag på samma sätt som bolagsstämmodagen är ”rätt” dag för kupongbolagen. Har det fattats beslut om viss utbetalningstidpunkt på bolagsstämman gäller denna dag. När tillgångar, t.ex. värdepapper, utdelas, får utdelningen anses tillgänglig för lyftning den dag egendomen kommer aktieägarna tillhanda eller, såsom hos Euroclear Sweden AB (tidigare VPC AB), blir registrerad på innehavaren.

När utdelningsbeskattning sker på grund av att aktieägarna fått ett bindande erbjudande om att köpa egendom från bolaget till underpris, anses beskattningstidpunkten vara den dag aktieägarna utnyttjar sin rätt. Om inköpsrätten i stället säljs, är det den dag försäljningslikvid erhålls som utlöser utdelningsbeskattning.

Insatsemission

En ekonomisk förening kan göra överföringar från föreningen till medlemsinsatser genom s.k. insatsemission. Denna ska inte behandlas som utdelning (42 kap. 21 a § IL). Medlemmen beskattas inte vid tidpunkten för överföringen utan först när emitterat kapital utbetalas till denne (se vidare avsnitt 43.2.3).

Utländsk utdelning

Värdet av utdelning på utländska aktier beräknas med ledning av valutakursen den dag utdelningen blir tillgänglig för lyftning. Denna tidpunkt sammanfaller ofta med den dag beloppet krediteras aktieinnehavarens konto.

29.5 När ska beskattning av kapitalvinst ske?

29.5.1 Beskattningsutlösande händelser/Avyttring

För att kapitalvinst eller kapitalförlust ska uppkomma krävs att en avyttring har skett (41 kap. 2 § IL). Skattskyldigheten för kapitalvinster och kapitalförluster inträder i allmänhet vid avyttringstillfället (44 kap. 26 § första stycket IL). Vissa möjligheter till anstånd med att betala in skatten finns (se nedan vid kantrubriken ”Anstånd”).

Med avyttring av egendom avses försäljning, byte eller därmed jämförlig överlåtelse av egendom (44 kap. 3 § IL). Beträffande innebörden av begreppet avyttring gäller fortfarande den praxis som utvecklats före 1990 års skattereform.

För att avyttring ska anses föreligga räcker det normalt inte med att exempelvis nyttjanderätt upplåts. Se dock beträffande allframtidsupplåtelse, 45 kap. 6–7 §§ IL.

Ett optionsavtal, dvs. avtal om rätt för ena parten att vid en viss framtida tidpunkt kunna förvärva eller sälja i avtalet bestämd egendom till visst pris innebär inte att den underliggande egendomen avyttrats. Däremot kan optionsavtalet som sådant avyttras. En terminsaffär innebär avtal om överlåtelse av egendom där affärens fullgörande (överlämnande av egendomen och betalning) sker vid en viss framtida tidpunkt till ett bestämt pris. För sådana terminer som är avsedda för omsättning på marknaden inträder beskattningstidpunkten först när avtalet fullgörs. Gränsdragningsproblem kan uppkomma (RÅ 1982 1:21, RÅ 1983 1:90, RÅ 1984 Aa 78). Se vidare avsnitt 34.8 och 34.9.

Överlåtelsen ska vara onerös (affärsmässig) för att utlösa beskattning. Någon ersättning behöver emellertid inte ha utgått. Se RÅ 2010 ref.34 som avsåg ett ackord.

Benefika överlåtelser som arv, gåva och bodelning utlöser inte kapitalvinstbeskattning hos överlåtaren utom beträffande andelar i handelsbolag i vissa fall (avsnitt 36).

Vid försäljning till underpris föreligger ibland en gåvoavsikt. I sådana fall föreligger ett s.k. blandat fång.

Byte

Enligt 44 kap. 3 § IL avses med avyttring även byte. Byte av ett slag av egendom mot ett annat utlöser därför kapitalvinstbeskattning. I vissa fall kan dock byte av aktier ske utan att en kapitalvinstberäkning ska ske (avsnitt 38).

Högsta förvaltningsdomstolen har i RÅ 2009 ref. 41 kommit fram till att en fordran som saknat marknadsvärde ansågs vara skattemässigt avyttrad när den omvandlades till ett ovillkorat aktieägartillskott. Skatteverket anser att även en omvandling av en fordran till ett villkorat aktieägartillskott utgör en avyttring. En omvandling av fordran eller ett villkorat aktieägartillskott till ett ovillkorat aktieägartillskott är normalt ett byte dvs. en avyttring (Skatteverket 2009-06-01, dnr 131 424735-09/111).

Det förekommer att aktier av ett slag stämplas om till aktier av ett annat slag hur den form av byte ska beskattas tas upp i avsnitt 34.3.

Utträde ur ekonomisk förening

En medlem som avgår ur en ekonomisk förening anses ha avyttrat andelen (44 kap. 5 § IL).

Upplösning av investeringsfond

Om en investeringsfond upplöses, anses varje andelsägare ha avyttrat sin andel (44 kap. 6 § IL).

Konkurs, likvidation

Avyttring av ett värdepapper anses också föreligga när svenskt aktiebolag eller svensk ekonomisk förening som gett ut värdepappret försätts i konkurs (44 kap. 8 § IL). Är det ett annat företag som har gett ut värdepappret så anses avyttring inte ske förrän företaget är upplöst genom konkursen. Skatteverket anser dock att det skulle strida mot EU-rätten att tillämpa den bestämmelsen på företag inom EU/EES (se vidare nedan).

I RÅ 2002 ref. 105 fann Högsta förvaltningsdomstolen att tillämpning av bestämmelserna i 44 kap. 8 § IL kan komma ifråga även när ett handelsbolag har gett ut värdepapper.

Bestämmelsen omfattar alla värdepapper företaget gett ut, t.ex. aktier i bolaget, konvertibla skuldebrev, optionsskuldebrev, optionsrätter m.m. Även vanliga skuldebrev utgivna av företaget anses avyttrade. Beträffande andra fordringar är det mera tveksamt om avyttring föreligger vid konkursinträdet (prop. 1999/2000:2, del 1 s. 510). För dem gäller i annat fall vanliga regler, dvs. att de måste säljas för att förlusten ska kunna dras av.

Högsta förvaltningsdomstolen har inte ansett att ett villkorat aktieägartillskott var ett sådant av bolaget utgivet finansiellt instrument som avsågs i 24 § 2 mom. SIL (RÅ 2002 ref. 106). Avdrag för förlust medgavs därför inte. I RÅ 2002 ref. 105 ansåg domstolen att en fordran som inte dokumenterats och konkretiserats genom en utfärdad handling inte heller kunde

anses som ett sådant utgivet finansiellt instrument. Däremot har Högsta förvaltningsdomstolen ansett att en fordran som har dokumenterats genom bolagets (gäldenärens) aktiva medverkan i form av en revers uppfyller kraven på att vara ett värdepapper (RÅ 2004 ref. 142). Fordran ansågs därför vara avyttrad när bolaget försattes i konkurs (se även RÅ 2005 not. 166).

Vid konkurser presumeras att förlusten är definitiv redan vid konkursinträdet (44 kap. 8 § andra stycket IL). Man behöver således inte avvakta för att se om det blir någon utdelning i konkursen eller ej. (Annorlunda vid likvidation, se nedan.)

Om aktie eller annat värdepapper faktiskt avyttras efter det att bolaget försatts i konkurs anses ny avyttring ha skett varvid anskaffningsvärdet är 0 kr (44 kap. 34 § första stycket IL).

Om t.ex. en fordran förvärvas eller borgen infrias efter det att bolaget har försatts i konkurs, kan avdrag för förlust inte medges på grund av bestämmelserna om att värdepappret ska anses avyttrat när bolaget försätts i konkurs. I så fall anser Skatteverket att en annan form av avyttring (t.ex. en försäljning) måste ske för att avdrag för en förlust ska kunna medges. Avdrag medges även om försäljningen sker efter det att bolaget är upplöst (RÅ 2008 ref. 46).

För utländskt bolag gäller andra regler. För dessa anses att avyttring föreligger först när bolaget upplöses genom konkurs. Skatteverket anser att detta strider mot EU-rätten (Skatteverket 2004-12-01, dnr 130 657566-04/111). En andel i ett utländskt företag får därför anses avyttrad när det utländska företaget försätts i konkurs om det utländska företaget hör hemma inom EU/EES-området och motsvarar ett svenskt aktiebolag eller en svensk ekonomisk förening. Kapitalförlusten anses också definitiv när det utländska företaget försätts i konkurs och ett yrkande om avdrag för förlusten ska medges det beskattningsåret. Om avdrag för förlusten i stället yrkas det år då bolaget är upplöst enl. 44 kap. 8 § första stycket 2 IL, ska avdrag medges för detta beskattningsår (under förutsättning att avdrag inte har medgetts tidigare).

Ett värdepapper anses avyttrat om det företag som gett ut det träder i likvidation (44 kap. 7 § första stycket IL). Avdrag för kapitalförlusten medges emellertid inte förrän det beskattningsår då förlusten är definitiv (44 kap. 26 § andra stycket IL). Detta innebär att avdraget normalt medges när likvidationen avslutats. Kan förlustens storlek bestämmas vid en tidigare

tidpunkt ska avdrag dock medges redan då (RÅ 1998 ref. 25). Se vidare avsnitt 34.3.

Chapter 7, 11

Ett förfarande enligt Chapter 7 i USA:s Bankruptcy Code kan jämställas med likvidation och avyttring anses ha skett när ansökan enligt Chapter 7 lämnas in till domstol. Förlusten blir avdragsgill först när den är definitiv. Ett förfarande enligt Chapter 11 kan i sig inte jämställas med konkurs eller likvidation då det syftar till att rekonstruera företaget. Den följande rekonstruktionsplanen kan dock i vissa fall innebära att aktierna anses avyttrade (Skatteverket 2008-11-11, dnr 131 662138-08/111).

Om utdelning erhållits i en konkurs ska det avdrag som tidigare gjorts för kapitalförlust elimineras. Detta sker genom att den ersättning som erhållits tas upp som vinst, dock högst det belopp för vilket avdrag för förlust medgavs. Medgavs ett kvoterat avdrag för förlusten ska motsvarande kvotering göras beträffande den ersättning som ska tas upp som vinst. Har avdrag medgivits med 70 % av förlusten ska således 70 % av den erhållna ersättningen tas upp (44 kap. 34 § andra stycket IL).

Regeln om förlust vid konkurs gäller inte bara för aktier utan för alla värdepapper, dvs. även för konvertibla skuldebrev, vinstandelsbevis, obligationer, förlagsbevis, teckningsoptioner etc. som getts ut av bolaget. Tolkningen av ordet värdepapper bör emellertid göras snäv (prop. 1999/2000:2, del 1 s. 508 f.).

Ombildning ekonomisk förening

Om en ekonomisk förening ombildas till aktiebolag där den skattskyldiges andelar i den ekonomiska föreningen ersätts av aktier i aktiebolaget, anses andelarna inte avyttrade (44 kap. 7 § andra stycket IL).

Ackord

Högsta förvaltningsdomstolen har ansett att ett ovillkorligt ackord som innebar en definitiv villkorslös avhändelse av äganderätten till en del av en fordran i ett visst fall innebar en avyttring av den delen av fordran. Avdrag för förlusten kunde därför medges (RÅ 2010 ref. 34). För att avdrag ska medges måste avhändelsen vara definitiv. Det är emellertid vanligt att ackord är förenade med sådana villkor att fordringen åter kan aktualiseras. Fordringshavaren har då inte definitivt avhänt sig äganderätten till ackordbeloppet och någon avyttring föreligger inte. Eftergiften får inte heller vara en gåva eller någon annan benefik handling eller en personlig levnadskostnad (Skatteverket 2010-09-07, dnr 131 582206-10/111). Det är fordrings-

ägaren som ska visa att eftergiften (ackordet) sker av affärsmässiga skäl.

Option förfaller

Med avyttring jämställs också att en option förfaller utan att utnyttjas (44 kap. 4 § första stycket 4 IL). Denna regel gäller för standardiserade optioner, teckningsoptioner, fristående köpoptioner samt teckningsrätter (RÅ 2002 ref. 92).

Betalning

Betalning av skuld med egendom är att betrakta som avyttring av egendomen (RÅ 1972 Fi 659). Den som tar emot betalning anses ha avyttrat sin fordran.

Försträckning

Avyttring har ansetts föreligga vid försträckning, dvs. lån av fungibelt ting där annan likadan egendom ska lämnas tillbaka (RÅ 1965 ref. 19). Observera dock att blankningsaffärer är särskilt reglerade. Utlåning av egendom för blankning är undantaget från begreppet avyttring och utlöser inte kapitalvinstbeskattning (44 kap. 9 § IL. Se avsnitt 34.11). Annan försträckning ska däremot kapitalvinstbeskattas.

Saklån

Saklån, dvs. lån av en individualiserad sak, t.ex. en gräsklippare, och där samma föremål ska lämnas tillbaka, innebär inte någon överlåtelse av äganderätten och är därmed inte någon avyttring.

Utnyttjande av rättighet

Om man utnyttjar ett värdepapper för förvärv av aktier eller annan egendom, sker ingen kapitalvinstbeskattning (44 kap. 10 § IL). Utnyttjande av en rätt att sälja egendom kapitalvinstbeskattas inte heller. Däremot ska försäljningen kapitalvinstbeskattas som andra försäljningar enligt de regler som gäller för den sålda egendomen.

Observera dock att om någon utnyttjar en rätt att förvärva egendom till underpris, kan beskattning komma i fråga under inkomst av tjänst, om det rör sig om ett anställningsförhållande, eller under inkomst av kapital om nyttjandet kan anses vara utdelning för en aktieägare eller ränta för en skuldebrevsinnehavare.

Har egendom förvärvats med stöd av rätten, utgör kostnaden för rätten del av anskaffningsvärdet för egendomen.

Försäljning av rättighet

Försäljning av en rätt, t.ex. en teckningsrätt eller en köpoption kapitalvinstbeskattas.

Konvertering

Konvertering av en konvertibel till aktier kapitalvinstbeskattas inte trots att det egentligen rör sig om ett byte. Aktierna övertar i stället konvertibelns anskaffningsvärde (44 kap. 10 § och

20 § IL). Inlösen av omvänd konvertibel beskattas däremot (RÅ 2001 ref. 21) se avsnitt 34.2 och 34.3.

Avskattning vid karaktärsbyte

Om egendom övergår från att i samma ägares hand ha varit sådan egendom som kapitalvinstbeskattas till att bli sådan egendom som beskattas i näringsverksamhet vid försäljning (karaktärsbyte), kan avskattning komma i fråga (41 kap. 6 § IL). Detta innebär att kapitalvinstbeskattning sker som om egendomen avyttrats till dess marknadsvärde. Värdeökningen fram till karaktärsbytet beskattas, och egendomens marknadsvärde vid karaktärsbytet utgör därefter anskaffningsvärde i näringsverksamheten.

Avskattning är emellertid frivillig för den skattskyldige om marknadsvärdet på tillgångar överstiger dess omkostnadsbelopp, dvs. då det finns en latent vinst på tillgången. Han kan välja att inte skatta av värdeökningen hos egendomen. Egendomen behåller då sitt ursprungliga omkostnadsbelopp i näringsverksamheten.

För fysiska personer, dödsbon och handelsbolag beskattas normalt avyttring av fastigheter och bostadsrätter i inkomstslaget kapital även när de utgör näringsfastigheter. Regeln är därför i praktiken inte tillämplig på sådan egendom.

Om avskattning vid karaktärsbyte från näringsfastighet till privatbostadsfastighet, se avsnitt 31.

Anstånd

Anstånd med inbetalning av skatten kan medges under vissa förutsättningar. Se 63 kap. 11 och 17–22 §§ SBL och Handledning för skattebetalning (SKV 404), avsnitt 63.9.

29.5.2 Skattskyldighetens inträde – Avyttringstidpunkten

Avyttringsdag

Skattskyldighet för kapitalvinst och avdragsrätt för kapitalförlust inträder när egendomen avyttras (44 kap. 26 § första stycket IL). Betalningstidpunkten saknar normalt betydelse i detta sammanhang.

Med avyttringstidpunkt förstås tidpunkten då det föreligger ett för båda parter bindande avtal avseende försäljning, byte eller därmed jämförlig överlåtelse. Vid andra slag av överlåtelser bestäms tidpunkten på motsvarande sätt till den dag avhändelsen blir definitiv. Ledning kan sökas i de äldre rättsfall som behandlar innehavstidens längd, eftersom denna räknas från förvärv till avyttring.

Definitiv förlust

Uppkommer avdragsgill förlust inträder avdragsrätten vid samma tidpunkt. En förutsättning är att förlusten är definitiv (44 kap. 26 § andra stycket IL), se dock förlust vid konkurs och likvidation, avsnitt 29.5.1.

En kapitalförlust som blir definitiv först när en person blivit obegränsat skattskyldig är inte avdragsgill om personen var begränsat skattskyldig vid avyttringstidpunkten och inte var skattskyldig då för avyttringen (3 kap. 19–20 §§ IL, Skatteverket 2008-04-03, dnr 131 185310-08/111).

Bestämd köpeskilling

Vid avyttringen beskattas nettot på affären. Nettoresultatet beräknas på grundval av alla intäkter och kostnader som är hänförliga till förvärvet och avyttringen oavsett vilket beskattningsår de hänför sig till. Det innebär att om köpeskillingen är bestämd men ska betalas först ett senare beskattningsår, ska beskattning för hela vinsten ändå ske vid avyttringstidpunkten.

Tilläggs-köpeskilling

Om köpeskillingen inte är bestämd utan beroende av en framtida händelse, kan det slutliga resultatet av affären inte beräknas för det beskattningsår då avyttring sker. Är någon del av köpeskillingen känd under avyttringsåret beskattas den då. Tillkommande belopp däremot ska beskattas vid taxeringen för det år eller de år då den kan beräknas (44 kap. 28 § IL). Beskattning ska ske det år det är klart *att* tilläggsköpeskilling ska betalas samt *hur stor* den blir. Det är alltså inte någon förutsättning att den erhållits. Om den är beroende av exempelvis resultatet efter bokslutsdispositioner i ett bolag under ett visst år, torde beloppet få anses bli känt i samband med bokslutet i bolaget för beskattningsåret. Om köpeskillingen är beroende av resultatet före bokslutsdispositioner kan situationen bli annorlunda.

Erhålls betalning, t.ex. i form av handpenning, får det presumeras att den definitiva köpeskillingen kommer att inkludera detta belopp.

Beskattningen av tilläggsköpeskilling ska ske på grundval av förhållandena vid avyttringen och med tillämpning av de beräkningsregler som gällde vid taxeringen för avyttringsåret. Det är emellertid det senare taxeringsårets skattesats som ska tillämpas.

Om tilläggsköpeskilling ska erläggas och beloppets storlek är okänt, får förlust inte dras av förrän den slutliga köpeskillingen bestämts (44 kap. 26 § andra stycket IL).

Är tilläggsköpeskillingen maximerad till ett visst belopp får så stor del av förlusten dras av för avyttringsåret som motsvarar vad som med säkerhet kommer att vara förlust. Återstoden av förlusten kvittas mot tilläggsköpeskillingen för det år då denna bestäms (Skatteverket 2007-03-26, dnr 131 175287-07/111).

En kapitalvinst som beror på en tilläggsköpeskilling som utbetalas först när en person blivit obegränsat skattskyldig är inte skattepliktig om personen var begränsat skattskyldig vid avyttringstidpunkten och inte var skattskyldig då för avyttringen enligt den s.k. tioårsregeln (3 kap. 19 § IL). En kapitalförlust som blir definitiv först när en person blivit obegränsat skattskyldig är inte avdragsgill om personen var begränsat skattskyldig vid avyttringstidpunkten och inte var skattskyldig då för avyttringen enligt 3 kap. 19–20 §§ IL (Skatteverket 2008-04-03, dnr 131 185310-08/111).

Av prop. 1989/90:110 s. 712 framgår vidare att osäkerheten om resultatet av en avyttring även i andra fall än det nämnda kan vara så stor att det är motiverat att beskattningen av hela eller delar av resultatet skjuts upp. Om intäkten redan influtit eller blivit känd till sin storlek, kan ett uppskjutande inte ske utan att detta uttryckligen framgår av lagtexten.

Nedsatt köpeskilling

Om det föreligger fel eller brist i den överlåtna egendomen, kan köpeskillingen komma att nedsättas – antingen frivilligt eller efter dom. Då river man upp den ursprungliga taxeringen och sätter ned kapitalvinsten. Se även SN 1989 s. 147.

Optioner

Speciella regler för beskattningstidpunkt finns för optioner, terminer och blankningsaffärer, se avsnitt 34.8, 34.9 och 34.11.

29.6 Beräkning av skattepliktig kapitalvinst och avdragsgill kapitalförlust

29.6.1 Beräkningen

Kapitalvinster och kapitalförluster

Kapitalvinst beräknas som skillnaden mellan den ersättning som erhållits, minskad med utgifterna för avyttringen, och omkostnadsbeloppet (44 kap. 13 § IL). Från försäljningsintäkten får avdrag alltså göras för försäljningsprovision och liknande utgifter.

Med omkostnadsbelopp avses normalt utgifter för anskaffning ökade med utgifter för förbättring (44 kap. 14 § IL). Avdrag får ske för alla omkostnader för förvärvet av tillgången som t.ex. erlagd köpeskilling, inköpsprovision, stämpelskatt och

dylikt samt för förbättringskostnader. I omkostnadsbeloppet får inte räknas in utgifter som täckts genom näringsbidrag eller statligt eller kommunalt bidrag (44 kap. 18 § IL).

Räntekompensation, dvs. ersättning för upplupen men ej förfallen ränta, som erhålls i samband med en avyttring av skuldebrev räknas inte med vid vinstberäkningen utan behandlas som andra räntor.

Endast nominell vinst beskattas och indexuppräkning av omkostnadsbeloppet som kompensation för penningvärdets fall medges således ej.

Förpliktelser

För förpliktelser, som t.ex. skulder i utländsk valuta, gäller som huvudregel att som intäkt tas upp vad som erhålls vid ingåendet av förpliktelsen och avdrag får ske för vad som utgetts vid upphörandet av förpliktelsen (44 kap. 15 § IL och avsnitt 40).

För utfärdade optioner och för blankningsaffärer finns särskilda bestämmelser (avsnitt 34.7 och 34.10).

29.6.2 Anskaffningsutgiften

Anskaffningsutgiften består i huvudsak av den faktiska kostnaden för förvärv av egendomen.

Genomsnittsmetoden

Vid försäljning av en del av ett innehav av egendom med enhetlig beskaffenhet, ska genomsnittsmetoden användas för beräkning av anskaffningsutgiften (48 kap. 7 § IL).

Genomsnittsmetoden innebär att omkostnadsbeloppet för samtliga delägarrätter eller fordringsrätter av samma slag och sort ska beräknas gemensamt på grundval av faktiska anskaffningsutgifter och med hänsyn till inträffade förändringar i innehavet.

Regeln är tillämplig främst på värdepapper som aktier och liknande värdepapper, marknadsnoterade fordringar i svenska kronor, fordringar och skulder i utländsk valuta samt vissa råvaror som t.ex. guld. Den är däremot inte tillämplig på lös egendom som innehafts för personligt bruk som t.ex. glas, porslin och bestick. Enligt Skatteverkets uppfattning är genomsnittsmetoden inte heller tillämplig på terminsavtal (Skatteverket 2005-04-12 dnr 130 192631-05/111).

Eftersom regeln framför allt tillämpas på delägarrätter, behandlas den närmare under avsnittet 34.4.1 om beräkning av skattepliktig vinst och avdragsgill förlust.

Schablonmetoden

För marknadsnoterade delägarrätter får 20 % av försäljningspriset användas som alternativt omkostnadsbelopp (schablonmetoden), (48 kap. 15 § IL). Detta gäller dock inte för optioner och terminer. Detta gäller inte heller för teckningsrätter, fondaktierätter, inlösenrätter och säljrätter som erhållits på grund av aktieinnehav. Dessa anses nämligen förvärvade utan kostnad (48 kap. 13 och 15 §§ IL). Reglerna om att inlösenrätter och säljrätter anses förvärvade utan kostnad infördes inkomståret 2006 (tax 07).

Schablonmetoden får sedan 1 januari 2008 tillämpas även för delägarrätter om de varit marknadsnoterade men marknadsnoteringen har upphört i anslutning till inledandet av ett förfarande om inlösen, fusion, fission, likvidation eller konkurs (48 kap. 15 § andra stycket IL).

Benefikt fång

Om skattskyldig förvärvat den avyttrade egendomen genom benefikt fång, anses den erhållen genom det onerösa fång som skett närmast dessförinnan (kontinuitetsprincipen), (44 kap. 21 § IL).

Detta innebär att om egendom erhållits genom gåva och givaren i sin tur erhållit egendomen genom arv, måste man gå tillbaka i fångeskedjan till dess man finner ett oneröst förvärv. Vad som då erlagts utgör egendomens faktiska anskaffningskostnad. I förekommande fall ska genomsnittsmetoden tillämpas.

Exempel

Någon har ärvt hälften av en aktiepost i ett dödsbo. Han ”ärver” då också hälften av anskaffningsvärdet för värdepapperna. Säljer han en del av de förvärvade aktierna ska samma andel av hans hälft av anskaffningsvärdet dras av. Har han redan tidigare värdepapper av samma slag och sort ska det ”ärvda” anskaffningsvärdet ingå i genomsnittsberäkningen för hela aktieposten.

Dessa regler gäller även om någon vid ett arvskifte eller en bodelning erlagt skiftesvederlag för den erhållna egendomen.

Betalning vid arvskifte

Om delägare i dödsbo i samband med arvskifte (även delskifte) löser ut övriga dödsbodelägare med kontant belopp, anses avyttring inte föreligga och lösenbeloppet utgör inte anskaffningsutgift.

Har någon genom arv, testamente eller bodelning på grund av makes död förvärvat egendom som var omsättningstillgång i

näringsverksamhet hos den avlidne, men som inte utgör sådan tillgång för förvärvaren, gäller en särskild bestämmelse. Egendomen ska då anses förvärvad för det skattemässiga värdet (44 kap. 22 § IL).

Blandade fång – arv, bodelning

Om delägare i ett dödsbo köper egendom från dödsboet utan samband med arvskiftet, anses en andel av egendomen motsvarande hans andel i dödsboet förvärvad genom arv och återstoden genom oneröst fång. Anskaffningsutgift bestäms med utgångspunkt i detta.

Exempel

Hälftenägare i ett dödsbo förvärvar egendom från dödsboet mot ett marknadsmässigt vederlag. Han anses då ha förvärvat halva egendomen genom köp med hälften av priset som anskaffningskostnad. Den andra hälften av egendomen anses förvärvad genom arv. Han ”ärver” då också hälften av den anskaffningskostnad dödsboet fått dra av om dödsboet sålt egendomen. Andra hälften av det vederlag han erlagt påverkar inte kapitalvinstbeskattningen.

Detta gäller såväl för fastigheter som för annan egendom.

Blandade fång – gåva

Har egendom avyttrats till ett pris som understiger marknadsvärdet och gåvoavsikt föreligger, utgör mellanskillnaden gåva. En sådan transaktion utgör delvis köp, delvis gåva. Man talar då om blandade fång.

Om det blandade fånget avser fastighet gäller huvudsaklighetsprincipen (jfr avsnitt 31).

För annan egendom än fastigheter, t.ex. bostadsrätter och aktier, tillämpas delningsprincipen. Om vederlaget motsvarar halva marknadsvärdet, anses egendomen förvärvad till hälften genom köp och till hälften genom gåva. Det utgivna vederlaget anses då belöpa på hälften av den erhållna egendomen medan den andra hälften av egendomen anses erhållen såsom gåva, varvid mottagaren övertar överlåtarens anskaffningsvärde till den delen (RÅ 1943 ref. 9 och RÅ 2003 not. 104). I RÅ 1970 Fi 1212 var vederlaget emellertid obetydligt jämfört med värdet på egendomen. Denna ansågs då i sin helhet förvärvad genom gåva.

Om gåvoavsikt inte föreligger, anses egendomen förvärvad i sin helhet genom köp (RSV/FB Dt 1985:30). Den utgivna ersättningen utgör då egendomens anskaffningsvärde även om

det skulle understiga marknadsvärdet. Vid överlåtelse till närstående torde man emellertid kunna utgå ifrån att gåvoavsikt föreligger. Bevisbördan för att gåvoavsikt ej förelegat torde i sådana fall åvila den som vill hävda att gåvoavsikten saknas.

Rätten till avdrag för kapitalförluster vid avyttring till underpris är begränsad (44 kap. 23–25 §§ IL, avsnitt 29.6.3).

När någon erlägger ett pris som överstiger marknadsvärdet på egendomen, ska endast den del av köpeskillingen som motsvarar egendomens marknadsvärde anses som vederlag vid kapitalvinstbeskattningen om gåvoavsikt föreligger. Samma belopp ska ses som anskaffningsutgift för förvärvaren. Det kan även finnas andra orsaker till att någon betalar ett pris som överstiger marknadsvärdet för en egendom. Beroende på omständigheterna kan den överskjutande ersättningen anses vara ett tillskott till ett bolag, ersättning för något annat (en annan egendom eller utförd tjänst), skadestånd eller liknande. Överskjutande del får ses som gåva, tillskott, skadestånd eller annat (RÅ 1980 1:57).

I vissa fall är en köpare beredd att betala ett överpris för att förvärva en viss egendom. Egendomen kan t.ex. ha ett stort affektionsvärde för köparen. Om gåvoavsikt inte föreligger ses i dessa fall hela vederlaget som försäljningspris för säljaren och som anskaffningsutgift för köparen. Liksom vid underpris torde man vid överlåtelse mellan närstående till överpris presumera att gåvoavsikt föreligger. Den skattskyldige har bevisbördan för att så inte är fallet.

Egendom i utlandet

Värdet på egendom i utlandet varierar delvis beroende på valutakursförändringar mellan den svenska kronan och valutan i det land där egendomen finns. Reglerna för kapitalvinstbeskattning beräknas alltid i svenska kronor. Om man sålt en fastighet i utlandet tillämpas de svenska kapitalvinstreglerna för fastigheter och har man sålt aktier tillämpas reglerna för delägarrätter.

Om anskaffningsutgiften erlagts i utländsk valuta ska den räknas om till svenska kronor efter kursen på dagen för köpeavtalet. Motsvarande gäller för försäljningslikviden (omräkning sker efter kursen vid avyttringstillfället) och för andra avdragsgilla kostnader.

30-dagarsregeln

Om ersättning för avyttrade tillgångar växlas till svenska kronor inom 30 dagar från avyttringen, ska kursen på växlingsdagen i stället användas för beräkningen av värdet på

ersättningen för den avyttrade egendomen (44 kap. 16 § IL). Någon separat beräkning av eventuell kursvinst eller kursförlust under den tid egendomen innehafts ska inte göras. Valutakursförändringen under egendomens innehavstid blir en del av kapitalvinsten eller kapitalförlusten på egendomen. Regeln har kommit till av praktiska skäl för att undvika två kapitalvinstberäkningar, en för försäljningen av tillgången och en när växlingen sker till svenska kronor. Om växling sker senare än 30 dagar efter avyttringen ska däremot en separat kursvinstberäkning göras avseende kursförändringen från avyttringsdagen till växlingsdagen.

Om endast en del av försäljningsersättningen växlas till svenska kronor inom 30 dagar kan den faktiska växelkursen endast tillämpas på denna del. På resterande del används avyttringsdagens kurs. Det finns inte någon motsvarande trettiodagarsregel beträffande anskaffningsutgifter. För regler avseende avyttring av utländsk valuta, se avsnitt 40.

Ränte-kompensation

När en räntebärande fordran överlåts ska köparen – förutom köpeskillingen – erlägga ersättning för den rätt till ränta som belöper på tiden efter senaste ränteförfallodag (81 § köplagen (1990:931)).

Denna bestämmelse kan bli tillämplig på fordringar i svensk eller utländsk valuta eller på fordringar som beskattas som delägarrätter.

Räntekompensation vid överlåtelse av en fordran ska behandlas som ränteintäkt respektive ränteutgift (42 kap. 8 § IL, avsnitt 30.11).

Livränta

Om egendom avyttrats mot vederlag i form av en livränta, sker beskattningen enligt särskilda bestämmelser (44 kap. 35–39 §§ IL). Eftersom livränta är vanligast vid fastighetsförsäljningar behandlas reglerna i avsnitt 31.

Byte

Vid byte anses marknadsvärdet på den erhållna egendomen som avyttringspris för den överlåtna. På motsvarande sätt är marknadsvärdet på den överlåtna egendomen anskaffningsvärde för den erhållna (den korsvisa principen). Dessa värden behöver inte överensstämma.

Högsta förvaltningsdomstolen har tagit ställning till hur stor anskaffningsutgiften är vid infriande av borgen och förvärv av regressrätt på den ursprunglige låntagaren (RÅ 2001 ref. 57). Omkostnadsbeloppet utgörs då av den erlagda köpeskillingen, dvs. det belopp borgensmannen betalat till långivaren. Detta

gäller även om marknadsvärdet på regressfordringen är lägre. Huvudprincipen är således att det är det som betalats för förvärvet som utgör anskaffningsutgiften.

Om den ena egendomen är marknadsnoterad medan notering saknas på den andra, kan man emellertid i affärsmässiga förhållanden ofta utgå ifrån att värdena är ungefär lika stora. Värdet på den onoterade egendomen kan därför uppskattas till värdet på den noterade om inte annat visas. I praktiken kan man ofta utgå från att avyttringspriset för den bortbytta egendomen också är anskaffningsvärdet för den erhållna egendomen. (Jfr RÅ 2002 ref. 101 överlåtelse till danskt bolag mot vederlag i form av aktier i bolaget.)

Omvandling av en fordran eller ett villkorat tillskott till ett ovillkorat tillskott är i princip ett byte dvs. en avyttring. Värdet på det omvandlade läggs till anskaffningsutgiften för aktierna i bolaget (Skatteverket 2009-06-01, dnr nr 131 424735-09/111).

Räntefri revers

Om vederlaget vid en avyttring utgörs av en räntefri revers eller en revers med låg ränta, ska marknadsvärdet på reversen vid försäljningstillfället anses som försäljningspris. Värdet på skuldebrevet måste således diskonteras (RÅ 1987 ref. 102 och RÅ 1988 ref. 148). Reversens räntedel beskattas enligt kontantprincipen när den betalas (avsnitt 30.6).

Om betalning skett i svenska kronor ska erlagt belopp anses som anskaffningsutgift (RÅ 2001 ref. 57). Någon omvärdering ska inte göras på grund av att den erhållna egendomen inte är värd lika mycket som erlagts i betalning. Däremot kan betalningen avse även annat än förvärvet och i sådana fall ska en fördelning ske och endast en del av utgiften hänföras till anskaffningen.

Förmånsbeskattad tillgång

Om en anställd på grund av sin tjänst fått förvärva tillgång till underpris och beskattats för denna förmån, utgörs anskaffningsutgiften av tillgångens marknadsvärde. Därtill kommer de kostnader han haft i samband med förvärvet.

Detta gäller även om förmånen inte har kunnat beskattas i Sverige till följd av att personen ifråga var bosatt utomlands vid förvärvet (RÅ 2005 not. 129). I domen prövade Högsta förvaltningsdomstolen vilken anskaffningsutgift en person hade på en aktie förvärvad med stöd av personaloptioner där förmånen inträffade när han var bosatt utomlands. När beskattningstidpunkten är den s.k. kan-tidpunkten, dvs. då optionen först kan utnyttjas, är anskaffningsutgiften för aktierna

optionernas marknadsvärde vid beskattningstidpunkten med tillägg för lösenpriset på aktierna. Om beskattningstidpunkten är då optionen utnyttjas för köp av aktier, är anskaffningsutgiften för aktierna marknadsvärdet på aktierna vid förvärvet (dvs. förmånsvärdet plus lösenpriset).

Om värdepapper köpts till ett reducerat pris, och denna förmån inte tagits upp till beskattning på grund av undantagslagstiftningen i 11 kap. 15 § IL, torde anskaffningsutgiften utgöras av den faktiska kostnaden man haft för att förvärva egendomen. Skälet till denna undantagslagstiftning var nämligen att jämställa anställda med allmänheten vid offentliga erbjudanden om förvärv av värdepapper på förmånliga villkor och de anställda bör då anses ha samma anskaffningsutgift som andra som utnyttjat erbjudandet.

Om en tillgång har avyttrats till ett pris som överstiger marknadsvärdet och den överskjutande delen beskattas i tjänst, ska ersättningen anses motsvara marknadsvärdet (44 kap. 17 § IL).

Utdelning, ränta

Om en aktieägare eller skuldebrevsinnehavare förvärvat egendom till underpris från bolaget/låntagaren utgörs anskaffningsutgiften av vad som faktiskt erlagts för egendomen med tillägg för vad som utgjort utdelning eller ränta.

29.6.3 Hur stor del är skattepliktig respektive avdragsgill?

Kapitalvinster

Kapitalvinster beräknas nominellt och är med några undantag skattepliktiga till 100 %. Bland undantagen kan nämnas de särskilda reduceringsregler som finns för beräkning av kapitalvinst vid avyttring av onoterade andelar, kvalificerade andelar i fåmansföretag, fastigheter och bostadsrätter (se avsnitt 35, 31, 32 och 90).

Kapitalförluster

Genom skattereformen infördes som huvudregel en kvotering av den avdragsgilla förlusten till 70 %. Genom särskilda kvittningsregler kan i somliga fall förluster utnyttjas fullt ut (se vidare respektive avsnitt). För fastigheter och bostadsrätter gäller särskilda regler.

Endast verkliga förluster

Avdrag medges bara för verkliga förluster (44 kap. 23–25 §§ IL). Att sälja egendom till exempelvis egna barn till underpris leder således inte till en avdragsgill förlust annat än i den mån omkostnaderna överstiger marknadsvärdet på egendomen (avsnitt 29.6.2 vid kantrubriken ”Blandade fång”). För att lagrummet ska kunna tillämpas torde emellertid krävas en benefik avsikt. Om någon säljer egendom till underpris till en

utomstående av affärsmässiga skäl, t.ex. därför att han behöver pengar snabbt, torde förlusten vara avdragsgill. Av prop. 1989/90:110 s. 711 framgår att den skattskyldige har bevisbördan i denna del. Vid försäljningar till närstående och liknande torde normalt benefik avsikt föreligga.

Bestämmelserna kan tillämpas även om försäljningen sker indirekt via en juridisk person.

Avdrag för förlust har i vissa fall inte medgetts vid korsvisa försäljningar av identisk egendom (KRNJ 2002-09-27, mål nr 759/760-2000 och KRNJ 2006-04-12, mål nr 3524-05). I näringsverksamhet ska uttagsbeskattning i regel ske och då uppkommer ingen förlust som beror på att överlåtelse sker till ett värde under marknadsvärdet.

Definitiv förlust

För att avdrag ska medges måste förlusten också vara definitiv (44 kap. 26 § IL, se även avsnitt 29.5.2).

Byte mot hyresrätt o.d.

Om den skattskyldige vid försäljning erhållit en rättighet eller förmån som inte påverkar vinstberäkningen, ska värdet av rättigheten beaktas om förlust uppkommit (44 kap. 25 § IL).

Detsamma gäller om förmånen tillfallit en närstående och om det skett indirekt via en juridisk person.

Med värde avses inte affektionsvärde och dylikt (prop. 1989/90:110 s. 711).

Ett typiskt fall är när säljaren av en fastighet eller en bostadsrätt erhåller en hyresrätt. Högsta förvaltningsdomstolen har ansett att en hyresrätt inte ska åsättas något värde vid beräkning av vinst och förlust (RÅ 1987 ref. 89 I och II). En hyresrätt får inte överlåtas mot vederlag utan överlåtelsen är ogiltig och vederlaget ska lämnas tillbaka (12 kap. 65 § JB). Om det vid byte av fastighet mot hyresrätt jämte kontant ersättning uppkommer en förlust på grund av att den kontanta ersättningen understiger anskaffningsutgiften, är förlusten inte avdragsgill.

Om däremot en vinst uppkommer (den kontanta ersättningen överstiger anskaffningsutgiften) ska endast denna vinst beskattas. Något tillägg ska inte göras för uppskattat värde på hyresrätten.

Vid byte av hyresrätt mot fastighet ska hyresrättens värde inte heller räknas in i anskaffningskostnaden för fastigheten.

Personlig levnadskostnad

Förbudet mot avdrag för personliga levnadskostnader gäller även för kapitalförluster (9 kap. 2 § IL). Detta framgår av

Högsta förvaltningsdomstolens motivering i RÅ 2000 ref. 45 även om domstolen i just det fallet ansåg att avdrag borde medges. Om förlusten på aktierna i stället berott på förmåner som aktieägaren fått i samband med utnyttjandet av golfanläggningen eller om villkoren för förvärvet och försäljningen av aktien i övrigt varit sådana att transaktionerna typiskt sett leder till en förlust så kan en personlig levnadskostnad ha förelegat. Avdrag har också vägrats för förlust på lån till god vän (RÅ 1984 not. 204).

Utlåning till närstående och ingående av borgensförbindelse för närstående kan i allmänhet antas ha sådant samband med den personliga relationen att en förlust får karaktär av personlig levnadskostnad (RÅ 2003 ref. 12 och RÅ 2003 not. 56). Det är den skattskyldiges sak att visa motsatsen.

Förluster på kapitalplaceringsegendom i allmänhet kan emellertid inte anses som personliga levnadskostnader för den som gjort en egen satsning av ekonomisk karaktär, jfr Högsta förvaltningsdomstolens motivering i RÅ 2001 ref. 57 angående förlust på regressrätt på grund av infriande av borgen för skulderna i eget aktiebolag.

Bedrägerier

Förlust på grund av brott kan uppkomma i en mängd olika situationer. Ett vanligt fall är kapitalförluster som har sin grund i ett s.k. investeringsbedrägeri. Enligt Skatteverket bör en kapitalförlust behandlas som en personlig levnadskostnad om den är en direkt följd av ett bedrägeri eller annan brottslig handling, t.ex. förskingring. Frågan har behandlats i några domar där kammarrätten har uttalat skilda ståndpunkter, varför rättsläget får anses oklart (KRNG 2010-09-30, mål nr 2463-10, och KRNS 2011-11-30, mål nr 5635-10, anger att avdrag inte kan medges om förlusten beror på ett bedrägeri, medan KRNS 2011-03-28, mål nr 208-10, och KRNG 2011-10-31, mål nr 1830-11, anger att det saknar betydelse om förlusten beror på ett bedrägeri).

Begränsat skattskyldig

En obegränsat skattskyldig fysisk person har generell avdragsrätt för förlust på avyttring av egendom eller på skattepliktiga förpliktelser.

En begränsat skattskyldig person ska dra av en kapitalförlust om en motsvarande vinst skulle ha varit skattepliktigt (3 kap. 20 § IL).

Om en kapitalvinst inte ska beskattas enligt skatteavtal medges inte avdrag för motsvarande förluster (Skatteverket 2009-12-16, dnr 131 903797-09/111). Se vidare avsnitt 20.4.

30 Löpande inkomster och utgifter

30.1 Inledning

I avsnittet anges vilka regler som gäller för löpande inkomster och utgifter i inkomstslaget kapital.

Hos fysiska personer och dödsbon beskattas löpande inkomster av privatbostadsfastigheter och privatbostadsrätter i inkomstslaget kapital. Här beskattas även uthyrningsinkomst av hyresrätt. För medlem i ett oäkta bostadsföretag beskattas utdelning och hyresinkomst i inkomstslaget kapital. Löpande inkomster av näringsfastigheter och näringsbostadsrätter beskattas däremot i inkomstslaget näringsverksamhet.

Andra löpande inkomster som ska tas upp i inkomstslaget kapital är bl.a. ränteinkomster och utdelningar.

I avsnittet behandlas också ersättningar på grund av insättningsgaranti och investerarskydd.

Skattskyldighetens inträde behandlas i avsnitt 29.

Avsnittet tar även upp vilka löpande utgifter som ska dras av. Exempel på sådana utgifter är skuldränta och förvaltningsutgifter.

30.2 Löpande beskattning av privatbostadsfastighet

30.2.1 Inkomster

Inkomster från innehav av privatbostadsfastighet hänförs vid den löpande beskattningen till inkomstslaget kapital (41 kap. 1 § IL).

Förmånsvärde

Till skillnad från vad som gäller för näringsfastighet beräknas inte något förmånsvärde för ägarens eget brukande (42 kap. 1 § IL).

Inte heller närståendes brukande föranleder någon förmånsbeskattning. Som eget brukande räknas också när ägaren utan

krav på motprestation låter annan använda fastigheten (prop. 1989/90:110 s. 700).

Hyresinkomster m.m.

Inkomster från privatbostadsfastighet kan härröra från uthyrning och från försäljning av produkter. Det innebär att inkomster av uthyrning för t.ex. bostadsändamål eller annat, liksom försäljning av exempelvis skog från en villafastighet ska beskattas.

Bed & Breakfast

Inkomster från uthyrning av rum med servering av frukost, s.k. Bed & Breakfast, beskattas i inkomstslaget kapital, om verksamheten bedrivs i en privatbostadsfastighet (Skatteverket 2004-11-29, dnr 130 682054-04/111).

Privatbostads-fastighet i utlandet

Samma regler gäller för privatbostadsfastigheter i utlandet.

Vad är hyra?

Det ska inte 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 (prop. 1989/90:110 s. 513).

En vanligt förekommande fråga är om ersättning för uppvärmningskostnader utgör skattepliktig inkomst för uthyraren. Skatteverkets uppfattning är att elförbrukning etc. inte ska anses ingå i hyran om ersättningen avser den faktiska förbrukningen för el, olja etc. Ersättningen kan erläggas till hyresvärden eller till den som tillhandahåller elen. I de fall där endast en del av en privatbostadsfastighet hyrs ut bör detta förutsätta att det finns en särskild mätare för att kunna avgöra hyresgästens faktiska förbrukning. Schablonmässigt fastställda ersättningar jämställs dock alltid med hyra (Skatteverket 2009-12-22, dnr 131 951294-09/111).

Om t.ex. vid uthyrning av ett rum i en villa eller ena bostaden i ett tvåfamiljshus hyresgästen betalar för sin beräknade andel av en gemensam el- eller oljeförbrukning, utgör ersättningen hyra för värden och är som sådan skattepliktig för honom (prop. 1989/90:110 s. 513).

Åtar sig hyresgästen att utföra arbeten på fastigheten eller i lägenheten, såsom ommålning, reparationer eller andra liknande åtgärder, bör värdet av detta beskattas hos ägaren.

Del i samfällighet

Om fastigheten har del i en sådan samfällighet som inte är eget skattesubjekt ska den del av samfällighetens inkomster som överstiger 600 kr tas upp som inkomst. Om samfälligheten erhållit statliga räntebidrag och betalat tomträttsavgälder ska

de tas upp respektive dras av i kapital. Även kapitalvinster och kapitalförluster i samfälligheten ska deklareras av ägarna till de fastigheter som har del i samfälligheten. Se även 6 kap. 6 § andra stycket IL.

30.2.2 Avdrag

Från de skattepliktiga inkomsterna får vissa avdrag göras (42 kap. 1 § andra stycket IL).

Schablonavdrag

Från inkomster medges avdrag med 18 000 kr för varje privatbostadsfastighet. Äger två personer gemensamt en fastighet/ägarlägenhet så får var och en göra avdrag med 9 000 kr. Är fastigheten/ägarlägenheten att hänföra till näringsverksamhet för den ene delägaren, är avdraget för den andre 18 000 kr (42 kap. 30 § IL).

Fr.o.m. den 1 januari 2012 (tax 2013) uppgår schablonavdraget till 21 000 kr.

Om intäkterna härrör från uthyrning av en privatbostadsfastighet medges dessutom ytterligare avdrag med 20 % av hyresinkomsten (42 kap. 31 § första stycket IL).

Även om de verkliga kostnaderna varit högre medges endast avdrag enligt ovan. Avdraget får inte överstiga inkomsterna (42 kap. 30 § andra stycket IL).

Uthyrning till arbetsgivare

Om uthyrning sker till egen eller närståendes arbetsgivare eller uppdragsgivare eller till eget handelsbolag medges inte de ovan angivna avdragen. Detsamma gäller uthyrning till någon som kan anses ingå i samma intressegemenskap som egen eller närståendes arbetsgivare.

I stället medges skäligt avdrag för den merutgift som föranletts av upplåtelsen (42 kap. 32 § IL).

Om upplåtelsen avser endast enstaka kontorsrum eller garage och dylikt i en egen privatbostadsfastighet bör avdraget begränsas till de direkta merutgifterna i form av elektricitet, uppvärmning, slitage och dylikt som föranletts av att företaget har använt utrymmet. Det sammanlagda beloppet för sådana merutgifter kan i dessa fall vanligtvis variera mellan 1 000–3 000 kr för helt år beroende på förhållandena i det enskilda fallet.

Högre avdrag kan godtas exempelvis om särskild utrustning anskaffats eller om andra kostnader lagts ned på fastigheten och dessa kostnader har ett direkt samband med upplåtelsen av

lokalerna. Dessutom kan högre avdrag godtas om det kan göras sannolikt att förvärvet av fastigheten eller bostadslägenheten påverkats av att lokalerna i fråga skulle hyras ut och att detta medfört högre kostnader än vad som annars skulle ha varit fallet. Så kan exempelvis fallet om anställd personal stadigvarande nyttjar lokalerna eller lokalerna används vid försäljning, utställning eller dylikt. Om upplåtaren lagt ned kostnader av inte obetydlig storlek för upplåtelsen bör, i den mån fastighetens värde inte ökat, kostnaderna beaktas vid beräkningen av skäligt avdrag. Kostnaderna fördelas under den tid som upplåtelsen kan antas omfatta. Har kostnaderna däremot medfört en bestående ökning av fastighetens värde, bör avdrag endast medges motsvarande skälig avdrag för förslitning.

Avser upplåtelsen lägenhet som innehas med bostadsrätt eller andrahandsuthyrning av hyreslägenhet medges avdrag med så stor del av lägenhetshyran som motsvarar den del som upplåtits, under förutsättning att företaget helt disponerar utrymmet. I annat fall medges avdrag motsvarande skälig del för ökade kostnader i form av el, uppvärmning, slitage och dylikt som föranletts av upplåtelsen.

Ränteutgifter

Avdrag medges för ränteutgifter och för tomträttsavgäld enligt vanliga regler i inkomstslaget kapital (42 kap. 1 § andra stycket och 27 § IL).

Vid övergång från näringsfastighet till privatbostadsfastighet proportioneras räntorna på tid före och tid efter övergången oavsett när de betalats (41 kap. 7 § IL). Byggnadens karaktär vid ingången av beskattningsåret ska behållas under hela beskattningsåret. Karaktärsbytet får betydelse först påföljande beskattningsår (Skatteverket 2007-11-16, dnr 131 678347-07/111).

Privatbostadsfastighet i utlandet

En obegränsat skattskyldig fysisk person får göra avdrag för ränteutgift i inkomstslaget kapital även om ränteutgiften inte är en omkostnad för att förvärva och bibehålla inkomster (42 kap. 1 § andra stycket IL). Ränteutgifter som belöper på en privatbostad utomlands är därför normalt avdragsgilla.

Avdrag för kostnader medges inte om en inkomst är undantagen från beskattning i Sverige på grund av skatteavtal (9 kap. 5 § IL). Så länge som en privatbostad i utlandet inte är uthyrd påverkar denna bestämmelse inte avdragsrätten för räntor, eftersom kostnader för lån nedlagda i en privatbostad inte är hänförliga till någon inkomst som är undantagen från beskattning i Sverige, men om privatbostaden till någon del är uthyrd är räntekostnaden helt eller delvis en kostnad för

inkomsternas förvärvande (RÅ 2004 ref. 43). Om uthyrningsinkomsten är undantagen från svensk beskattning till följd av bestämmelser i skatteavtal kan något avdrag för de ränteutgifter som belöper på uthyrningsinkomsterna inte medges (9 kap. 5 § IL).

Obegränsat/ begränsat skattskyldig

För den som varit obegränsat skattskyldig här under del av år ska en fördelning ske så att avdrag för ränteutgifter endast medges för den del av året, som den skattskyldige är obegränsat skattskyldig (prop. 1990/91:54 s. 308). Vid fördelningen ska, på samma sätt som i fråga om inkomster, kontantprincipen tillämpas

30.3 Löpande beskattning av privatbostadsrätt

30.3.1 Egen användning som privatbostad

Den som har en privatbostadsrätt påförs inte något förmånsvärde på grund av att avgifterna till föreningen inte motsvarar marknadsmässig hyra. Bostadsförmånen som den skattskyldige erhåller i egenskap av delägare i privatbostadsföretaget är alltså skattefri (42 kap. 28 § IL).

Inte heller närståendes brukande ska föranleda någon förmånsbeskattning (specialmotiveringen till lagrummet, prop. 1989/90:110 s. 700).

Om avgifterna till föreningen för en näringsbostadsrätt understiger marknadsmässig hyra, utgör denna förmån från privatbostadsföretaget ingen skattepliktig inkomst för näringsidkaren (15 kap. 4 § IL). Däremot kan privat nyttjande av bostadsrätten medföra att näringsidkaren ska uttagsbeskattas för bostadsförmån i inkomstslaget näringsverksamhet.

30.3.2 Inkomster

Om en privatbostadsrätt är uthyrd eller medför andra inkomster, beskattas dessa i inkomstslaget kapital (42 kap. 30 § IL).

Annan utdelning från privatbostadsföretag än bostadsförmån är skattepliktig till den del den överstiger sådana avgifter och inbetalningar till företaget under beskattningsåret som inte är kapitaltillskott (42 kap. 28 § IL).

Samma regler gäller också för privatbostäder i utlandet (prop. 1989/90:110 s. 700).

Hyra

Hyresinkomster redovisas i inkomstslaget kapital. Vad som är hyra finns beskrivet i avsnitt 30.2.1. Jämfört med en privatbostadsfastighet ingår emellertid uppvärmningskostnader för en privatbostadsrätt normalt i avgiften från bostadsföretaget och därmed också i den hyresinkomst som bostadsrättshavaren ska redovisa.

Privatbostad i utlandet

En bostad i utlandet kan vara en privatbostad om ägaren är delägare i en utländsk juridisk person som kan likställas med ett svenskt privatbostadsföretag och som till övervägande del används eller är avsedd att användas av ägaren eller någon närstående till honom för permanent boende eller som fritidsbostad (2 kap. 8 § andra stycket IL). Beskattning sker därför enligt reglerna för privatbostäder vid den löpande beskattningen. Däremot kan bostaden aldrig vara en privatbostadsrätt vid den löpande beskattningen, eftersom det då måste vara fråga om andelar i ett svenskt aktiebolag eller en svenskt ekonomisk förening (2 kap. 17–18 §§ IL).

Utländskt bostadsföretag

Förmån av att få utnyttja en lägenhet som bostad i en fastighet som ägs av en utländsk juridisk person, som motsvarar ett privatbostadsföretag, är skattefri (42 kap. 28 § IL). Detta gäller även om nyttjanderättshavaren inte använder lägenheten som privatbostad utan i sin näringsverksamhet eller hyr ut lägenheten. Annan utdelning från bostadsföretaget ska tas upp endast till den del den överstiger andra avgifter och inbetalningar till bostadsföretaget under beskattningsåret än kapitaltillskott (42 kap. 28 § IL).

30.3.3 Avdrag

Avdrag vid uthyrning

Om privatbostadsrätten varit uthyrd medges ett schablonavdrag med 18 000 kr (21 000 kr fr.o.m. tax 2013) för varje privatbostad. Detta innebär att om två personer gemensamt innehar en bostadsrätt får var och en göra avdrag med 9 000 kr. Om bostaden är att hänföra till näringsverksamhet för den ene delägaren är avdraget för den andre 18 000 kr (42 kap. 30 § IL).

Vid uthyrning av bostadsrätt som är privatbostad får avdrag dessutom göras med den del av upplåtarens avgift som motsvarar vad som hyrts ut. Denna del ska beräknas genom en proportionering av den egna avgiften i förhållande till den uthyrda delens storlek av hela den egna lägenhetens storlek.

Skatteverket anser att med den uthyrda delen avses den del av bostaden som hyresgästen ensam disponerar över (Skatteverket 2010-06-22, dnr 131 416289-10/111).

För bostadsrätter gäller att endast den del av avgiften som överstiger kapitaltillskott är avdragsgill. Även om de verkliga kostnaderna varit högre medges endast avdrag enligt ovan (42 kap. 31 § IL). Avdraget får inte heller överstiga inkomsterna (42 kap. 30 § IL).

Uthyrning till arbetsgivare

Sker uthyrningen till egen eller närståendes arbetsgivare eller till eget handelsbolag, medges inte de ovan angivna avdragen. I stället medges skäligt avdrag för den faktiska merutgift som föranletts av upplåtelsen (42 kap. 32 § IL). Se avsnitt 30.2.2, kantrubrik ”Uthyrning till arbetsgivare”.

Återbetalning av insats

En nedsättning av insatsen för en bostadsrätt i ett privatbostadsföretag utdelningsbeskattas inte utan ska minska anskaffningsutgiften för bostadsrätten (Skatteverket 2009-05-28, dnr 131 486996-09/111).

Ränteutgifter

Avdrag för ränteutgifter medges enligt vanliga regler i inkomstslaget kapital (42 kap. 1 § andra stycket IL).

30.4 Löpande beskattning av hyresrätt m.m.

30.4.1 Nyttjanderätt till bostad

Hyresrätt

I Sverige upplåts nyttjanderätt till en bostad vanligtvis genom ett hyresavtal i form av hyresrätt. Bestämmelser om hyresrätt finns i 12 kap. JB.

Timeshare

I utlandet finns andra typer av nyttjanderätt t.ex. time-sharing. Härmed avses oftast att någon för en viss summa förvärvat ett semestercertifikat eller liknande, som inte är aktie/andel i ett bostadsföretag men som ger innehavaren rätt att utnyttja en lägenhet under viss tid av året.

Leashold

En i Storbritannien vanlig form att upplåta bostad är s.k. leasehold. En leasehold innefattar en rätt att för viss tid ta en byggnad eller del därav i besittning. Den som har en leasehold har, i enlighet med vad som föreskrivs i avtalet, att betala hyra samt sin andel av kostnaderna för underhåll av byggnaden etc. Avtalet kan träffas direkt med fastighetsägaren, freeholder, eller med någon som vidareupplåter nyttjanderätten, s.k. sublease, som kan förekomma i flera led.

Löptiden för en leasehold är vanligen 99 år, men det förekommer löptider på upp till 999 år. Innehavaren av en leasehold har vidare möjligheter att få kontraktstiden förlängd.

30.4.2 Inkomster

Hyresrätt

Om en hyresrätt, är uthyrd eller medför andra inkomster, beskattas dessa i inkomstslaget kapital (42 kap. 30 § IL). Själva innehavet av hyresrätten ger inte upphov till någon inkomstbeskattning.

Timeshare och leasehold

Även vid upplåtelse av nyttjanderätt i form av t.ex. timeshare och leasehold, ska inkomst på grund av uthyrning till annan tas upp till beskattning. Det är en inkomst som uppkommer vid uthyrning av en tillgång. Sådan inkomst ska tas upp som inkomst i inkomstslaget kapital (42 kap. 1 § första stycket IL).

Enligt Skatteverkets mening motsvarar den rättighet som den utländska tillgången medför, dvs. att en bostad får disponeras, närmast en hyresrätt även om det finns skillnader. Ersättning från upplåtelse av nyttjanderätt, som exempelvis timeshare eller leasehold, ska därför tas up till beskattning i inkomstslaget kapital enligt samma regler som ersättning från en upplåten hyresrätt. Bostadsförmån ska inte redovisas (Skatteverket 2008-02-18, dnr 131 102503-08/111).

Hyra

Vad som är hyra finns beskrivet i avsnitt 30.2.1. Jämfört med en privatbostadsfastighet ingår emellertid uppvärmningskostnader för t.ex. en hyresrätt normalt i hyran till bostadsföretaget och därmed också i den hyresinkomst som innehavaren av hyresrätten ska redovisa.

Ersättning för att avstå hyresrätt

Högsta förvaltningsdomstolen har ansett att en ersättning för att avstå hyresrätten till en bostadslägenhet är skattepliktig inkomst av kapital (RÅ 2009 ref. 79).

30.4.3 Avdrag

Om en hyresrätt hyrs ut medges ett schablonavdrag med 18 000 kr (21 000 kr fr.o.m. tax 2013) för varje hyresrätt. Detta innebär att om två personer gemensamt innehar en hyresrätt får var och en göra avdrag med 9 000 kr.

Vid uthyrning av hyresrätt får avdrag dessutom göras för upplåtarens hyra som motsvarar vad som hyrts ut. Denna del ska beräknas genom en proportionering av den egna hyran i förhållande till den uthyrda delens storlek av hela den egna lägenhetens storlek. Skatteverket anser att med den uthyrda delen avses den del av bostaden som hyresgästen ensam disponerar över (Skatteverket 2010-06-22, dnr 131 416289-10/111).

Även om de verkliga kostnaderna varit högre medges endast avdrag enligt ovan. Avdraget får inte överstiga inkomsterna (42 kap. 30 § andra stycket IL).

Motsvarande avdrag får göras vid uthyrning av leasehold och timeshare (Skatteverket 2008-02-18, dnr 131 102503-08/111).

Uthyrning till arbetsgivare

Sker uthyrningen till egen eller närståendes arbetsgivare eller till eget handelsbolag, medges inte de ovan angivna avdragen. I stället medges skäligt avdrag för den faktiska merkostnad som föranletts av upplåtelsen (42 kap. 32 § IL). Se avsnitt 30.2.2, kantrubrik ”Uthyrning till arbetsgivare”.

Ränteutgifter

Avdrag för ränteutgifter medges enligt vanliga regler i inkomstslaget kapital (42 kap. 1 § andra stycket IL).

30.5 Löpande beskattning av oäkta bostadsrätt

30.5.1 Oäkta bostadsrätter m.m.

Oäkta bostadsföretag

En aktie eller andel i ett oäkta bostadsföretag jämställs vid den löpande beskattningen med andel i ett onoterat aktiebolag eller ekonomisk förening (delägarrätt) vilket även gäller vid aktie/andelsinnehav i motsvarande utländska företeelser.

30.5.2 Inkomster

Inkomster från innehavet hänförs vid den löpande beskattningen till inkomstslaget kapital (42 kap. 1 § IL).

Uthyrning

Ersättning vid uthyrning av en oäkta bostadsrätt tas upp som övrig inkomst av kapital (42 kap. 1 § IL).

Hyra

Vad som är hyra finns beskrivet i avsnitt 30.2.4. Jämfört med en privatbostadsfastighet ingår emellertid uppvärmningskostnader för en bostadslägenhet normalt i avgiften eller hyran till bostadsföretaget och därmed också i den hyresinkomst som ska tas upp.

Förmånsvärde

Till skillnad från vad som enligt 42 kap. 28 § IL gäller vid innehav av andelar i äkta bostadsföretag så utdelningsbeskattas delägare i oäkta bostadsföretag för bostadsförmån om avgifterna till bostadsföretaget inte motsvarar marknadsmässig hyra. Se vidare; Avsnitt 30.7.1. Broschyren SKV 378 Skatteregler för bostadsrättsföreningar och deras medlemmar. Skatteverket allmänna råd om gränsdragningen mellan privatbostadsföretag och oäkta bostadsföretag samt beskattning av oäkta bostadsföretag och dess medlemmar SKV 2008:25.

Skatteavtal

Det kan påpekas att vid tillämpning av skatteavtal ska utdelning och övriga inkomster i normalfallet behandlas enligt reglerna för fast egendom trots att den behandlas enligt reglerna för inkomst av andelar/aktier i intern rätt. Se vidare avsnitt 4.5.3.6.

Lägre kapitalskatt 42 kap. 15 a § IL

Utdelning på onoterade andelar i svenska aktiebolag och svenska ekonomiska föreningar ska kvoteras till fem sjättedelar. Reglerna gäller inte för privatbostadsföretag och svenska oäkta bostadsföretag (42 kap. 15 a § IL).

Utländsk juridisk person

Bestämmelsen i 42 kap. 15 a § IL gäller däremot för andelar i en utländsk juridisk person, till exempel ett utländskt bostadsföretag, om inkomstbeskattningen är jämförlig med beskattningen för ett motsvarande svenskt företag. Skatteverket anser att begreppet jämförlig beskattning ska ligga på samma nivå som gränsen för CFC-beskattning (Skatteverket 2011-06-29, dnr 131 476530-11/111).

Lättnadsbelopp

De så kallade lättnadsreglerna i 43 kap. IL upphörde den 1 januari 2006. Enligt övergångsbestämmelser ska de tidigare lättnadsreglerna tillämpas för andelar i svenska oäkta bostadsföretag till och med utgången av 2015. Utdelning på andel i ett sådant svenskt bostadsföretag ska alltså inte kvoteras till fem sjättedelar. Enligt Skatteverkets syn får lättnadsreglerna även tillämpas på andel i oäkta bostadsföretag inom EES, men det är inte möjligt att från det ena året till andra året växla mellan tillämpning av lättnadsreglerna och kvotering av utdelningen enligt 42 kap. 15 a § IL (Skatteverket 2007-04-11, dnr 131 163023-07/111).

Lättnadsreglernas utformning

Reglerna innebär att vid beräkning av den skattepliktiga utdelningen kan en viss del av utdelningen vara skattefri. Lättnadsreglerna gäller normalt för fysisk person som får utdelning från oäkta bostadsföretag, dock inte om bostadsföretaget är en kooperativ förening. Lättnadsbeloppet, dvs. den del av utdelningen, t.ex. en bostadsförmån, som är skattefri, beräknas genom att det s.k. lättnadsunderlaget multipliceras med den s.k. lättnadssatsen. Denna motsvarar 70 % av statslåneräntan vid utgången av november månad året före beskattningsåret.

Underlag

Beräkning av underlag för lättnadsbelopp reglerades i 43 kap. 4 § IL. Normalt innebär det att beräkning sker utifrån omkostnadsbeloppet för delägarrätten vid den tidpunkt utdelning erhållits. Har sådan inte erhållits görs beräkningen utifrån förhållandena vid beskattningsårets utgång. I underlaget ingår

dessutom det s.k. sparade lättnadsutrymmet. Detta motsvarar tidigare års lättnadsutrymme som överstigit värdet av erhållen utdelning. Även sådan utdelning, som utgått i form av att lägenhet upplåtits till en kostnad som understiger marknadsvärdet ska avräknas.

Utdelning ska bara tas upp till den del den överstiger ett lättnadsbelopp (43 kap. 8 § IL).

Ägarbyte

Om en andel bytt ägare får endast en ägare per beskattningsår beräkna ett lättnadsbelopp (43 kap. 5 § IL). Lättnadsbelopp ska beräknas utifrån förhållandena vid beskattningsårets utgång om ingen utdelning lämnats under året (43 kap. 6 § IL). Som utdelning bör även ses förmån av att få utnyttja t.ex. en bostad mot ett vederlag som understiger marknadsvärdet.

Om det till andelen är knutet ett uppskovsavdrag saknas lagstöd för att reducera underlaget för lättnadsbelopp.

Ytterligare information om lättnadsreglerna finns i avsnitt 32.7.3 och i avsnitt 35 samt i broschyren SKV 378.

Återbetalning av insats

En nedsättning av insatsen i ett oäkta bostadsföretag ska för medlemmen inte beskattas som utdelning eller kapitalvinst. Det belopp som utbetalas till en medlem ska i stället minska anskaffningsutgiften för hans bostadsrätt (Skatteverket 2009-12-02, dnr 131 859128-09/1111).

30.5.3 Avdrag

Från inkomst av kapital ska avdrag göras för omkostnader för inkomsternas förvärvande (42 kap. 1 § andra stycket IL). Det innebär att de utgifter som har samband med de inkomster som ska tas upp avseende innehavet är avdragsgilla.

Uthyrning

Vid uthyrning får avgifter till föreningen (förutom eventuella kapitaltillskott) och belopp motsvarande utdelning i form av bostadsförmån, som avser den uthyrda delen dras av. Det är den bostadsförmån som skattesmässigt behandlas som utdelning som avses. Avdrag medges dock inte med mer än vad som erhållits som hyresersättning. Skatteverket anser att med den uthyrda delen avses den del av bostaden som hyresgästen ensam disponerar över (Skatteverket 2010-06-22, dnr 131 416289-10/111). Utgifter för t.ex. reparation och underhåll, som direkt föranletts av uthyrningen, är också avdragsgilla. Se broschyren SKV 378.

Utgiftsränta

Avdrag för skuldränta på kapital som lånats för förvärv av aktierna eller andelarna medges enligt vanliga regler.

30.6 Ränteinkomster

Till intäkt av kapital hänförs all ränteinkomst, som inte är hänförlig till näringsverksamhet. Såväl räntor på lånefordringar (reverser, banktillgodohavanden, obligationer m.m.) som räntor på andra slag av fordringar t.ex. skadestånd hänförs hit (41 kap. 1 § andra stycket IL).

Med ränta jämställs vissa andra betalningar som går under annan benämning.

In- eller utflyttning

För det beskattningsår den skattskyldige flyttat in i eller flyttat ut ur landet blir frågan om skattskyldighet för t.ex. en ränteinkomst beroende av om inkomsten kunnat disponeras vid en tidpunkt när den skattskyldige varit obegränsat skattskyldig här i landet. Räntan ska inte proportioneras mellan tiden för bosättning i Sverige respektive utomlands.

En amerikansk medborgare som flyttat till Sverige den 1 juni 1962 och bosatt sig här ansågs skattskyldig för hela årets ränteinkomst som tillgodofördes honom vid årets slut och inte enbart för den del som belöpte på tiden för bosättningen här i landet (RÅ 1971 Fi 113).

Skattskyldighet har inte till någon del ansetts föreligga för ränteinkomster som kunnat disponeras efter tidpunkten för bosättning utomlands (RÅ 1974 ref. 51).

Indextillägg

Belopp som vid inlösen av lån utbetalats som kompensation för penningvärdets fall har i rättspraxis jämställts med ränta (RN 1953 5:4, RÅ 1943:19 och RÅ 1943 Fi 379).

Obligations-överkurs

Vid inlösen av obligation till överkurs har det belopp, som uppburits utöver obligationens nominella belopp, ansetts utgöra ränta (RÅ 1969 Fi 1396).

Skattefria räntor

Av 8 kap. 6–8 §§ IL framgår att vissa räntor och tillägg är skattefria. Dessa behandlas i avsnitt 19.6.

Räntebidrag m.m.

Statligt räntebidrag för bostadsändamål är skattepliktigt (42 kap. 26 § IL).

Premie-obligationer

Vinster på premieobligationer som ställts ut i en stat inom EES är skattefria (8 kap. 3 § IL). Försäljning ska däremot kapitalvinstbeskattas (se avsnitt 39.2). Har kapitalförlust uppstått, är den avdragsgill till 70 % (48 kap. 24 § IL).

Indexobligation

Indexobligationer är obligationer där avkastningen vanligen styrs av ett aktieindex men även ränte-, valuta- eller råvaruindex kan avgöra avkastningen.

Avkastningen på en aktieindexobligation var knuten till kursutvecklingen på ett aktieindex. Den har inte ansetts utgöra ränta. Aktieindexobligationen ansågs vara ett aktierelaterat värdepapper. Om avkastningen betalades ut vid löptidens slut skulle värdeökningen beskattas som kapitalvinst (RÅ 1994 ref. 26). Om däremot någon del av avkastningen på en aktieindexobligation är garanterad utgör den delen vanlig ränta (RÅ 2003 ref. 48). Se vidare avsnitt 30.9 och 34.5.3.

Vinstandelslån

Vinstandelslånens ränta delas i allmänhet upp i en fast och en rörlig del. Den rörliga räntan brukar relateras till företagets utdelning eller till dess vinst. Vinstandelsbevisens ägare beskattas för såväl den rörliga som den fasta räntan.

Konvertibler

Ränta på konvertibler är skattepliktig liksom andra räntor. Om innehavare av en konvertibel får erbjudande att förvärva tillgångar till underpris, kan förmånen bli beskattad (RÅ 1989 ref. 101 fråga 2).

Villkorat aktieägartillskott

Den ersättning som bolaget betalar för att få disponera ett villkorat aktieägartillskott betraktas som utdelning så länge bolaget inte beslutat om återbetalning. Efter det att återbetalning beslutats, ska beskattning ske som för ränta (jfr vad som sägs om bolagets beskattning i RÅ 1987 ref. 145).

Räntekompensation

Reglerna om beskattning i samband med räntekompensation finns i 42 kap. 8 § IL. Räntekompensation är den ersättning som köparen av en obligation eller annat skuldebrev betalar till säljaren för upplupen men inte förfallen ränta som avser den tid säljaren ägde skuldebrevet. Erhållen räntekompensation behandlas som ränteinkomst. Köparens avdragsrätt redovisas nedan i avsnitt 30.11 – Ränteutgifter.

Ränteersättning

Om ersättning vid förtida inlösen av lån, jfr avsnitt 30.11.1. Ersättningen är skattepliktig för borgenären.

Försäljning av rätt till ränta

Försäljning av rätt till ränta beskattas som inkomst av kapital (Sandström (1945), Om förmögenhetsskatt m.m., s. 351).

Den som köpt rätten till ränta beskattas för den del av erhållen ränta som överstiger vad han gav för rättigheten (42 kap. 13 § IL). Beskattning sker då räntan erhålls.

Om köparen i sin tur överlåtit rätten till ränta, beskattas han för den del av försäljningspriset som överstiger vad han gav för rättigheten. Beskattning sker vid försäljningstillfället.

Om köparen förvärvat rätt till flera ränteutbetalningar samtidigt, måste anskaffningsutgiften delas upp proportionellt på de olika utbetalningstillfällena med lika belopp. Om ett sådant belopp inte kunnat utnyttjas fullt ut, får det dras av vid ett senare betalningstillfälle. Om rätten till ränta avser obestämd tid, fördelas anskaffningsutgiften på tio år om inte särskilda skäl föranleder annat.

Om dessa ränterätter överlåts i sin helhet, ska skillnaden mellan försäljningspriset och den återstående delen av anskaffningsutgiften beskattas.

Dessa bestämmelser gäller även för rätt till ränta på utländsk fordran.

När räntan sedan blir tillgänglig för lyftning och kan disponeras uppkommer frågan om överlåtaren eller innehavaren av ränterätten ska inkomstbeskattas. Högsta förvaltningsdomstolen har ansett att innehavaren varit skattskyldig för hela obligationsräntan som utfallit efter det att rätten till räntan överlåtits utan underliggande obligation (RÅ 1992 ref. 76).

Försäljning av obligation utan tillhörande kupong

Om innehavaren av en räntebärande obligation avskiljer och säljer rätten till kapitalfordran, men själv behåller rätten att få räntan (behåller räntekupongerna) kommer försäljningspriset för obligationen att bli lägre än om obligationen säljs tillsammans med rätten till ränta. Anskaffningsutgiften för obligationen får i sådana fall proportioneras mellan kapitalfordran och rätten till ränta. Den del av anskaffningsutgiften som är hänförlig till rätten till ränta får anses fördela sig med lika delar på var och en av de avskilda kupongerna och dras av som en kostnad för ränteinkomsten i takt med att räntan betalas ut (RÅ 1986 ref. 59 I).

Räntefria lån

Underlåtenhet att ta ut ränta föranleder enligt praxis i allmänhet inte någon inkomstbeskattning av vare sig långivare eller låntagare (jfr dock reglerna om förmån av räntefria eller lågförräntade lån från arbetsgivare, avsnitt 23.6).

En mamma som lämnat ett räntefritt lån till en hemmavarande son har inte beskattats för beräknad ränta på lånet (RÅ 1960 Fi 152).

Förälder har inte ansetts få någon skatteförmån genom att lämna ett räntefritt lån till hemmavarande, minderårigt barn,

varför inte heller lagen (1980:865) mot skatteflykt har ansetts tillämplig (RÅ 1985 1:68).

Högsta förvaltningsdomstolen har i ett annat fall intagit en annan ståndpunkt. Församlingsmedlem hade tagit banklån på sedvanliga villkor och sedan överlämnat medlen till församlingen utan att betinga sig ränta. Församlingen förband sig att fullgöra amorteringarna på lånet. Församlingsmedlemmen beskattades för beräknad ränta på de medel som överlämnats till församlingen (RÅ 1989 ref. 44).

En liknande utgång blev det i RÅ 1990 ref. 73. Vid depositionsleasing av en personbil för privat bruk beskattades hyresmannen för ränta på det deponerade beloppet trots att någon sådan inte utgick enligt avtalet. Det faktum att leasingföretaget fått ett räntefritt lån får antas ha lett till att hyran för bilen blivit lägre. Räntan har s.a.s. bytts mot del av hyran. Jämför även SN 1988 s. 570.

Egendomslivräntor

Egendomslivräntor är vanligast vid försäljning av fastigheter och behandlas därför i avsnitt 31.4.2.

Diskonteringspapper

Med diskonteringspapper avses i allmänhet värdepapper på penningmarknaden med kort löptid (högst ett år). Är löptiden längre brukar man tala om nollkupongare, se nedan. Låntagaren betalar inte formell ränta mot räntekupong, utan i stället emitteras värdepappret till ett lägre belopp än det nominella beloppet. Skillnaden mellan emissionspriset och inlösenbeloppet utgör ränta.

Bankcertifikat och statsskuldväxlar är exempel på diskonteringspapper. Andra diskonteringspapper är depositionsbevis, olika slags privatcertifikat och företagscertifikat samt finansbolagens marknadsbevis och finansbevis.

När det gäller diskonteringspapper ska, om en innehavare behåller papperet fram till inlösen, skillnaden mellan inköpspriset och det nominella beloppet utgöra ränta. Även om en överlåtelse har skett under löptiden ska värdeförändringar behandlas som ränta. Se RÅ 1995 ref. 71 III och RÅ 1972:51.

Exempel

Ett skuldebrev som nominellt lyder på 100 000 kr förvärvas för 98 000 kr. Skuldebrevet löper på tre månader och vid inlösen erhålls 100 000 kr. Låntagaren har då lånat 98 000 kr under tre månader och betalar tillbaka

98 000 kr plus avkastning på 2 000 kr. Skillnaden mellan förvärvspris och inlösenpriset utgör ränta.

Nollkupongare

På marknaden finns också diskonteringspapper med en löptid upp till tio år. Sådana diskonteringspapper benämns nollkupongare. En nollkupongare fungerar skattemässigt som övriga diskonteringspapper.

I RÅ 1997 ref. 44 prövades frågan om skatteavdrag ska göras vid inlösen respektive avyttring under innehavstiden av en nollkupongsobligation. Högsta förvaltningsdomstolen kom fram till att banken i fråga var skyldig att göra skatteavdrag vid inlösen vid löptidens slut men inte annars.

Realränte-obligationer

Frågan om beskattning av realränteobligationer vid avyttring under löptiden har prövats i RÅ 1995 ref. 71 III. Rättsfallet rörde s.k. realränteobligationer, som är delvis nollkupongsobligationer. Obligationerna ges ut av Riksgäldskontoret. På obligationerna utgår ingen kupongränta. I stället ges de ut till en underkurs som bestäms av en realränta. Vid inlösen erhålls också ett indextillägg.

Högsta förvaltningsdomstolen har i domen fastslagit att både realränta och indextillägg, ska beskattas som ränta både vid inlösen och vid avyttring under löptiden. Se även tidigare rättsfall om vad som anses vara ränta, RÅ 1972:51, RÅ 1982 Aa 152.

Reverser

I RÅ 1988 ref. 2 har frågan om reverser prövats. En person E förvärvade på reversmarknaden ett skuldebrev på nominellt ca 300 000 kr för en köpeskilling om ca 100 000 kr. Den ursprungliga låntagaren hade erlagt förskottsränta för hela lånetiden, varför reversen löpte utan ränta. Återstående löptid var drygt fem år. Högsta förvaltningsdomstolen ansåg, att om E behöll reversen fram till förfallodagen, så skulle hela skillnaden mellan inlösenbeloppet (ca 300 000 kr) och anskaffningsutgiften (ca 100 000 kr) beskattas som ränta i inkomstslaget kapital.

I RÅ 1995 ref. 71 III prövades även frågan om hur beskattningen skulle ske om en person som köpt en revers i sin tur skulle överlåta reversen under dess löptid. Högsta förvaltningsdomstolen ansåg att räntebeskattning bör ske även vid avyttring under löptiden.

CAP-avtal

Om gränsdragningen mellan ränta och kapitalvinst vid CAP-avtal, se RÅ 1999 ref. 14 och avsnitt 30.11.1.

30.6.1 Räntor från utlandet

Avkastning på tillgångar i utlandet beskattas normalt i det land varifrån den härrör. Har Sverige ingått ett skatteavtal med ett annat land är den skatt som tas ut av källstaten oftast begränsad till viss procent av räntans eller utdelningens bruttobelopp. Utländsk skatt berättigar till avdrag från den utländska inkomsten (42 kap. 2 § IL som hänvisar till 16 kap. 18–19 §§ IL) eller till avräkning mot den svenska skatten på den utländska inkomsten (Skatteverket 2006-05-24, dnr 130 387191-05/111).

Om en person är obegränsat skattskyldig i Sverige, men har hemvist i annat land som Sverige har skatteavtal med, kan det i inkomstslaget kapital finnas både inkomster där Sveriges skatteuttag är begränsat och andra inkomster, utgifter och kapitalförluster. För att skatteuttaget ska bli rätt måste man i dessa fall bestämma hur stor del av skatten på inkomst av kapital som belöper på den inkomst där det finns en begränsning av skatteuttaget (Skatteverket 2007-02-23, dnr 131 42347-07/111).

Sparande-direktivet

Det s.k. sparandedirektivet, rådets direktiv 2003/48/EG av den 3 juni 2003 om beskattning av inkomster i form av räntebetalningar, tillämpas fr.o.m. den 1 juli 2005. Grunden för direktivet är utbyte av information som möjliggör effektiv beskattning av fysiska personer i den medlemsstat där den enskilde är bosatt. Under en övergångsperiod är Belgien, Luxemburg och Österrike inte skyldiga att lämna information utan ska i stället ta ut en källskatt. Källskatt ska tas ut med 15 % under de första tre åren, 20 % för de följande tre åren och 35 % därefter (artikel 11 i direktivet).

Med sparandedirektivet som förebild har Sverige ingått liknande avtal med Guernsey, Isle of Man, Jersey, Jungfruöarna, Nederländska Antillerna samt Turks- och Caicosöarna (SFS 2005:343). Även dessa territorier ska innehålla källskatt på räntebetalningar till personer i Sverige.

I deklarationen ska all ränta och utdelning redovisas till sitt bruttobelopp, dvs. före avdrag för svensk och utländsk skatt

Den dubbelbeskattning som uppstår genom att källskatt tas ut ska enligt direktivet och de övriga avtalen undanröjas av hemviststaten genom avräkning och återbetalning.

Reglerna för undvikande av dubbelbeskattning behandlas utförligt i avsnitt 5.8.

30.7 Utdelning

30.7.1 Vad beskattas som utdelning?

Inte närings-verksamhet

Till inkomst av kapital hänförs bara sådana utdelningar som inte ska hänföras till inkomst av näringsverksamhet (41 kap. 1 § andra stycket IL).

Utdelning på aktier och andelar

Till inkomst av kapital hör bl.a. utdelning på aktier och andelar i investeringsfonder och ekonomiska föreningar. Även utdelning på andra andelar kan komma ifråga för beskattning i inkomstslaget kapital. Beträffande andelar i handelsbolag, se avsnitt 44.

Utdelning från aktiebolag

Vid utdelning från aktiebolag sker beskattning oavsett om utdelningen är öppen eller förtäckt. Från utdelning måste särskiljas olika transaktioner som endast medför en utspädning (i samma bolag) av bolagets egna kapital. Erhållna tecknings-rätter att förvärva aktier i det egna bolaget utdelningsbeskattas inte (men kapitalvinstbeskattning aktualiseras om de avyttras).

Inköpsrätter

Om aktieägare får aktier i dotterbolag eller får köpa sådana till ett pris som understiger marknadsvärdet, innebär detta att utdelning ska anses ha skett. Den rätt som aktieägaren får att köpa sådana aktier kallas inköpsrätter, vilka alltså ska skiljas från teckningsrätter (som avser aktier i samma bolag).

Aktiespridning

Aktieägarspridning innebär att ett bolag A mot ersättning låter ett bolag B, vars aktie på kort sikt ska listas på en handelsplats, använda bolaget A:s aktieägarbok för att sprida sina aktier. Bolaget B som vill noteras kan på olika sätt utöka antalet aktieägare till önskad nivå. Ett sätt är att aktieägarna i bolag A får aktier utan kostnad i bolag B. Ett annat sätt är att på speciella villkor erbjuda bolag A:s aktieägare att teckna aktier i bolag B.

Högsta förvaltningsdomstolen har fastställt ett förhandsbesked om s.k. aktiespridning. En aktieägare i ett bolag som på grund av sitt innehav fått aktier genom aktiespridning ska anses har fått dessa aktier genom utdelning (RÅ 2006 not. 148).

Aktiespridning i detta fall går till på det sätt att ett aktiebolag C mot ersättning medverkar till att huvudaktieägare i ett externt bolag D överför en del av sina aktier till aktieägarna i AB C. Aktierna i det externa bolaget fördelas bland AB C:s aktie-ägare i förhållande till deras aktieinnehav. Aktieägarna i AB C var skyldiga att ta emot de aktier, som AB C åtagit sig att sprida, utan att betala något för dem.

Om aktieägare får teckna aktier till underpris i ett bolag på grund av innehav av aktier i ett annat bolag och det senare bolaget mot ersättning medverkar till aktieägarspridning så ska aktieägaren enligt Skatteverkets uppfattning beskattas för denna förmån som utdelning. Värdet av utdelningen är skillnaden mellan det pris som allmänheten fått betala och det pris aktieägaren fått betala (Skatteverket 2007-04-03, dnr 131 171768-07/111).

Det finns vissa undantag när det gäller utdelningsbeskattning, se bl.a. kantrubrik Lex ASEA.

Annat än i kontanter

Även då andra tillgångar än kontanter delas ut (sakutdelning) ska beskattning ske.

Fåmansföretag

Utdelning och vinst vid försäljning av aktier i fåmansföretag ska i vissa fall hänföras till inkomst av tjänst detta framgår av 57 kap. IL (Se avsnitt 90).

Investeringsfonder

Utdelning på andelar i investeringsfonder beskattas fullt ut på samma sätt som utdelning på aktier. Detta gäller utdelning på alla typer av investeringsfonder och både svenska och utländska fonder.

Villkorliga aktieägartillskott

Återbetalning av villkorliga aktieägartillskott beskattas normalt inte som utdelning. Däremot kan kapitalvinstbeskattning enligt reglerna för fordringar komma ifråga (RÅ 1988 ref. 65, RÅ 1985 1:10 och prop. 1990/91:54 s. 308). Jfr dock RÅ 1983 1:42 där särskilda omständigheter torde ha förelegat.

Den ersättning bolaget betalar ut för att få disponera det villkorliga aktieägartillskottet torde däremot vara skattepliktigt som utdelning fram till den tidpunkt då bolaget beslutat om återbetalning av tillskottet (jfr RÅ 1987 ref. 145 avseende bolagets avdragsrätt för ränta). Därefter beskattas ersättningen som ränta.

Se vidare om aktieägartillskott i avsnitt 43.7.

Undantag

I 42 kap. IL finns flera undantag från huvudprincipen att utdelningar är skattepliktiga.

Rabatt och pristillägg

Utdelning från aktiebolag eller ekonomisk förening, som utgår i förhållande till gjorda inköp (rabatt) eller försäljningar (pristillägg) eller efter därmed jämförlig grund, är skattefri om den enbart innebär minskning i levnadskostnaderna (42 kap. 14 § IL, RÅ 1983 1:52).

Vinstandelslån och kapitalandelslån

Utnyttjande av företrädesrätt på grund av innehav av aktier i svenskt aktiebolag eller andelar i svensk ekonomisk förening att teckna vinstandelsbevis eller kapitalandelsbevis beskattas inte (42 kap. 15 § IL). Beträffande försäljning av sådan rätt, se avsnitt 34.3.

Bostadsföretag m.m.

Av 42 kap. 28 § IL framgår att utdelning i form av bostad eller annan förmån av fastighet från privatbostadsföretag är skattefri. Annan utdelning är skattepliktig till den del den överstiger sådana avgifter och andra inbetalningar till föreningen som inte är kapitaltillskott (se vidare avsnitt 30.3).

Undantaget gäller dock inte för aktie eller andel i oäkta bostadsföretag utan i stället tillämpas de regler som allmänt gäller för innehav av aktier och andelar i ekonomiska föreningar. Se vidare 30.5.

Onoterade andelar

Utdelning på onoterade andelar ska i vissa fall tas upp till fem sjättedelar, se avsnitt 35.

Uppdelning av aktiebolag s.k. ”Lex ASEA” utdelning

Om ett svenskt moderbolag till sina aktieägare delar ut samtliga aktier i ett helägt dotterbolag, kan denna utdelning i vissa fall bli skattefri (42 kap. 16 § IL). Detta ger en möjlighet för ett bolag att dela upp sin verksamhet på två olika bolag utan skattekonsekvenser för aktieägarna.

Bestämmelserna tillämpas även då moderbolaget inte är svenskt men hör hemma i ett EES-land eller annan stat med vilken Sverige har ett avtal om informationsutbyte (42 kap. 16 a § IL).

Förutsättningarna för att utdelningen ska vara skattefri behandlas i avsnitt 91.

För att en utdelning ska vara skattefri enligt lex Asea krävs bland annat att utdelningen av aktierna i dotterbolaget görs i förhållande till innehavet av aktier i moderbolaget. Detta kan ofta leda till att en aktieägare får förutom hela aktier också en andel i en aktie som säljs för hans räkning. Skatteverket anser att detta inte innebär att skattefriheten förloras (Skatteverket 2011-02-15, 131 115578-11/111).

Bestämmelserna gäller för alla skattskyldiga oavsett förvärvssätt. Om den skattskyldige förvärvat den ursprungliga aktien till följd av sin anställning och beskattats för värdet av detta förvärv som inkomst av tjänst saknar betydelse. Skattefrihet föreligger ändå för den utdelade aktien.

Utdelningen är skattefri även för mottagare som inte äger aktierna i det utdelande bolaget, dvs. för person som köpt rätten till utdelning, överlåtit aktierna men behållit rätten till utdelning eller som fått utdelningsrätten i gåva.

Om förutsättningarna för skattefrihet inte föreligger, ska utdelningsbeskattning ske (RÅ 1989 ref. 101).

Utdelning vid partiell fission

En partiell fission innebär, enligt definitionen i 38 a kap. 2 § IL, att ett företag delar upp sin verksamhet genom att överlåta tillgångarna i en eller flera verksamhetsgrenar till ett annat företag (det övertagande företaget). Det överlåtande företaget ska behålla minst en verksamhetsgren. Ersättningen för tillgångarna ska vara marknadsmässig och ska lämnas till företagets ägare (inte till företaget) antingen i form av andelar i det övertagande företaget eller i pengar. Se avsnitten 34.4 och 81.3.

Den ersättning som andelsägaren får från det övertagande företaget anses som utdelning från det överlåtande företaget. Om ersättningen lämnas i form av andelar i det övertagande företaget är utdelningen skattefri (42 kap. 16 b § IL). Utdelning i kontanter beskattas som sedvanlig utdelning. Beträffande anskaffningsutgiften för mottagna andelar, se avsnitt 34.4.

Gåva av utdelning

Högsta förvaltningsdomstolen har i RÅ 2006 ref. 45 kommit fram till att om en person skänker bort rätten till framtida utdelning på aktier innan den blir tillgänglig för lyftning ska han inte beskattas för utdelningen. Förutsättningen är att gåvan är definitiv och att den ges bort innan givaren kan disponera utdelningen. Gåvan är definitiv när den civilrättsligt är fullbordad. Enligt aktiebolagslagen görs detta i s.k. avstämningsbolag genom att utdelningen registreras på gåvotagaren i en särskild förteckning. Ges gåvan innan bolagsstämman fattar beslut om utdelning har gåvan skett innan utdelningen kan disponeras. Se även avsnittet 30.6 – Försäljning av rätt till ränta.

I en senare dom har Högsta förvaltningsdomstolen ansett att en aktieägare som gett bort rätten till framtida utdelning på kvalificerade aktier i fåmansföretag inte heller ska beskattas för utdelningen. Detta under förutsättning att utdelningen ges bort innan den kan disponeras. I sin motivering hänvisade domstolen till RÅ 2006 ref. 45 och menade att samma princip för beskattning ska gälla för utdelning från avstämningsbolag som för utdelning från fåmansföretag eller företag som inte är avstämningsbolag (RÅ 2009 ref. 68).

30.7.1.1 Utdelning från utländskt bolag

Utdelning på andelar i ett utländskt bolag beskattas på samma sätt som utdelning på svenska andelar. Utdelning från europabolag jämställs med aktieutdelning och utdelning från EGTS och SCE-förening ses som utdelning från ekonomisk förening.

Vid tillämpning av bestämmelserna i 42 kap. 19 och 20 §§ IL om utskiftning ska ett utländskt bolag som hör hemma i en EES-stat och som motsvarar en svensk ekonomisk förening behandlas som en sådan förening. Vid tillämpning av bestämmelserna i 20 § ska ett utländskt bolag som hör hemma i en EES-stat och som motsvarar ett svenskt aktiebolag behandlas som ett sådant bolag (42 kap. 20 a § IL). 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).

Utländsk juridisk person med lågbeskattad inkomst (CFC)

Under de i 39 a kap. IL angivna förutsättningarna kan en här i landet hemmahörande delägare i en utländsk juridisk person bli föremål för löpande beskattning av den utländska juridiska personens inkomster i inkomstslaget näringsverksamhet. Har så skett ska utdelning från den utländska juridiska personen inte beskattas hos delägaren (42 kap. 22 § IL).

Skattelättnad för utdelning

Vissa stater har infört interna regler för att lindra ekonomisk dubbelbeskattning av bolagsvinst. Lättnaden kan till exempel läggas på bolagsnivå genom att bolaget medges avdrag för utdelning. En sådan teknik användes tidigare i Sverige genom reglerna om s.k. Annellavdrag. På delägarnivå kan utdelningen beskattas lindrigare eller inte alls genom att aktieägarna t.ex. från sin skatt på utdelningen får räkna av hela eller del av den skatt bolaget betalat på utdelningen.

Skatte-tillgodohavande

I 42 kap. 24 § IL finns en särskild reglering som behandlar utbetalningar från en utländsk stat inom ramen för ett system för nedsättning av skatten på utdelning, s.k. skattetillgodohavande. Av lagrummet framgår att utbetalningen från den utländska staten ska behandlas som utdelning och att den ska tas upp samma år som den utdelning som skattetillgodohavandet grundar sig på.

Bakgrunden till denna specialregel är vissa länders system för lindring av beskattning av utdelningar. I korthet uppnås skattelindringen i källstaten genom att en person, som har hemvist i källstaten, i samband med utdelningen får ett skattetillgodohavande som sedan räknades av mot skatten på utdelningen. Aktieägaren beskattas i källstaten för summan av utdelningen och skattetillgodohavandet. De som inte har hemvist i källstaten får i stället ett visst belopp utbetalt av källstaten för att täcka hela eller delar av den skatt som träffar utdelningen från ett bolag i källstaten. Innan utbetalningen görs innehåller källstaten källskatt i enlighet med reglerna i gällande skatteavtal.

En sådan utbetalning från en utländsk stat kan enligt svenska regler inte ses som utdelning och Sverige kan därmed inte beskatta den med stöd av de vanliga reglerna. Genom 42 kap. 24 § IL ska en sådan utbetalning ses som utdelning och svensk skatt beräknas på summan av erhållen utdelning och utbetalningen från den utländska staten. Från den svenska skatten medges avräkning för den utländska källskatten med de begränsningar som finns i eventuellt skatteavtal.

Exempel

Erhållen utdelning	1 000
Skattetillgodohavande	+ 500
Underlag för svensk skatt	1 500
Svensk skatt, 30 % x 1 500	450
Avräkning utländsk skatt, 15 % x 1 500	- 225
Netto svensk skatt	225

30.7.2 Utdelningsförfarandet

Sedvanlig utdelning

Den vanligaste formen av utdelning grundar sig på ett aktiebolags eller en ekonomisk förenings vinst enligt fastställd balansräkning och den delas ut i förhållande till ägarnas innehav av aktier eller andelar. Beslut om utdelning fattas regelmässigt på bolags- respektive föreningsstämma. Utdelning utgår vanligen i pengar men kan utgå även i annat, t.ex. värdehandlingar som obligationer eller aktier i andra bolag, däremot inte i aktier i det utdelande bolaget.

Utdelning från ett aktiebolag innebär att en del av bolagets rörelsekapital överförs till aktieägarna. Så kan vara fallet när ett bolag utan ersättning till underpris låter aktieägarna förvärva aktier i annat bolag. Det sker då en förmögenhetsöverföring från bolaget till dess aktieägare (jfr RÅ 1989

ref. 101). I sådana fall brukar aktieägarna tilldelas inköpsrätter, vilka berättigar aktieägarna till förvärv av redan existerade aktier i det andra bolaget. Ett bolag kan även dela ut teckningsrätter till deltagande i nyemission i annat bolag. Även värdet av sådana teckningsrätter betraktas som utdelning.

Det föreligger dock inte utdelning när aktieägare får delta i fond- eller nyemission i egna bolaget. Då sker nämligen ingen förmögenhetsöverföring från bolaget, utan emissionen medför endast en utspädning av det egna kapitalet i bolaget. Detsamma gäller vid en split. Om innehavare av ett konvertibelt skuldebrev eller en teckningsoption deltar i nyemission torde beskattning aktualiseras. Som förutsättning gäller att det skett en förmögenhetsöverföring varigenom innehavaren blivit berikad. Om rätten att delta i framtida emissioner framgår av villkoren vid förvärvet, har detta beaktats i det pris som då erlades alternativt beskattades (om förvärvet utgjorde en förmån). Se även aktieägarspridning i avsnitt 30.7.1.

Kontobaserat aktiesystem Euroclear

Börsnoterade aktiebolag är anslutna till Euroclear Sweden AB:s (tidigare VPC AB) kontobaserade aktiesystem. Sådana bolag kallas avstämningsbolag, medan bolag vilkas utdelning sker mot kupong kallas kupongbolag. Utdelningen från ett avstämningsbolag sker inte mot kupong. Beloppet utbetalas av Euroclear som sätter in det på konto som innehas av den utdelningsberättigade. Se även avsnitt 95.2. Utdelning på aktier i avstämningsbolag lämnas till den som på avstämningsdagen är registrerad som ägare i aktieboken eller i den s.k. mandatförteckningen.

Rätten till utdelning

I fråga om aktier i kupongbolag är i normalfallet den som innehar utdelningskupong berättigad att lyfta utdelningen.

Förtäckt utdelning

I de flesta fall sker utdelning genom att bolagsstämman beslutar att ett visst belopp per aktie ska lämnas till aktieägaren. Om aktieägaren på annat sätt får en förmån från bolaget brukar detta benämnas förtäckt utdelning. Sådan form av utdelning innebär en förmögenhetsöverföring till aktieägarens fördel. Ofta består denna i att bolaget låter aktieägaren förvärva egendom utan vederlag eller mot en ersättning som understiger ett marknadsmässigt pris.

Teckningsrätter vid nyemission

Vid nyemission av aktier föreligger vanligen företrädesrätt till teckning för de gamla aktieägarna. Denna teckningsrätt kan antingen användas för teckning av nya aktier i bolaget eller också säljas. Utnyttjande av teckningsrätter föranleder inte

beskattning. Säljs teckningsrätten sker däremot beskattning enligt reglerna om kapitalvinst (avsnitt 34.3).

Fondemission

Vid fondemission sker en överföring av disponibla medel till bundet eget kapital, varvid aktieägarna får nya aktier i förhållande till innehavet av moderaktier. Om moderaktiernas antal inte är jämnt delbart med antalet nya aktier, utfärdas fondaktierätter för rätt till överskjutande antal nya aktier. En fondaktierätt kan antingen säljas eller också – efter köp av ytterligare fondaktierätter– användas för att få ytterligare nya aktier.

Beskattning sker inte heller vid fondemission, dvs. då ägare av aktier i bolaget får på deras respektive innehav belöpande antal fondaktier. Efter en sådan emission har aktieägaren lika stor andel av bolaget som före fondemissionen men andelen är fördelad på ett större antal aktier. Beträffande kapitalvinstberäkning vid försäljning av fondaktierätt se avsnitt 34.

Split

Vid split fördelas befintligt eget kapital på ett större antal aktier och aktieägaren har inte fått någon förmån härigenom.

Omvandlingsrätt

Högsta förvaltningsdomstolen har i RÅ 2004 not. 139 behandlat frågan om omvandlingsrätter. Ett bolag avser att sätta ner rösträtten på sina A-aktier och ge ut omvandlingsrätter till A-aktieägarna som ger dem en rätt att omvandla B-aktier till A-aktier. Domstolen har kommit fram till att någon utdelningsbeskattning inte ska ske på grund av detta. Omvandlingsrätterna ska behandlas som delägarrätter.

30.8 Utskiftning

Utskiftning från svenska aktiebolag

Utskiftade belopp i samband med upplösning av ett aktiebolag hanteras inom kapitalvinstsystemet. Se avsnitten 34.3 och 43.5.

Som utdelning anses däremot utbetalning till aktieägare från ett svenskt aktiebolag vid minskning av aktiekapitalet eller reservfonden om minskningen genomförs utan indragning av aktier (42 kap. 17 § IL).

Bestämmelserna tillämpas även vid utbetalning från en utländsk juridisk person.

Sakutdelning

Överföring av annan egendom än pengar till aktieägarna, behandlas skattemässigt på samma sätt som kontanta utbetalningar. Denna egendom värderas normalt utifrån marknadsvärdet vid utdelningen (61 kap. 2 § IL).

Upplösning av ideell förening

Till utdelning räknas också vad som i samband med ideell förenings upplösning, medlems avgång ur förening eller liknande, utskiftats till medlem utöver inbetald insats (42 kap. 18 § IL).

Upplösning av ekonomisk förening

Såsom utdelning från svensk ekonomisk förening anses normalt vad som vid föreningens upplösning utskiftats till medlem utöver inbetald insats (42 kap. 19 § IL).

Vid s.k. friköp från bostadsrättsförening (privatbostadsföretag) ska ersättningen som föreningen erlägger till medlemmen för att bostadsrätten ska upphöra anses innefatta kompensation för den på bostadsrätten hänförliga insatsen. Belopp som under likvidationen av föreningen utskiftas till medlemmen efter överlåtelsen av bostadsrätten, ska därför i sin helhet behandlas som utdelning (RÅ 2010 ref. 75). Utdelningen ska tas upp till beskattning till den del den överstiger de avgifter som inbetalats under beskattningsåret (Skatteverket 2010-12-14, dnr 131 753358-10/111).

Vid ombildning av en ekonomisk förening till ett svenskt aktiebolag utskiftas aktierna i bolaget till medlemmarna i föreningen. Värdet av de utskiftade aktierna ska inte beskattas under förutsättning att följande är uppfyllt:

- den utskiftande föreningen får inte vara ett fåmansföretag enligt 56 kap. 2 § eller 57 kap. 3 § IL.
- föreningen ska äga samtliga aktier och alla ska skiftas ut,
- värdet av det som skiftas ut utöver aktier får inte överstiga 5 % av aktiernas kvotvärde och
- om de utskiftade aktierna har karaktär av lager hos mottagaren gäller särskilda regler (42 kap. 20 § IL).

Reglerna tillämpas också på vissa utländska motsvarigheter (42 kap. 20 a § IL).

Vad som skiftas ut till en medlem i den överlåtande föreningen vid en fusion eller en fission ska inte heller behandlas som utdelning (42 kap. 21 § IL). Andelarna i den överlåtande föreningen anses i stället avyttrade (44 kap. 8 § IL). Till den del utskiftat beloppet avser mottagna andelar i den övertagande föreningen kan reglerna om framskjuten beskattning vid andelsbyten tillämpas. Se även avsnitt 73.8.

30.9 Övriga inkomster av kapital

Förutom intäktsräntor, utdelningar och kapitalvinster ska till inkomst av kapital hänföras alla andra intäkter på grund av innehav av tillgångar, bl.a. lotterivinster som inte är frikallade från beskattning enligt 8 kap. 3–4 §§ IL, jfr 42 kap. 25 § IL.

Lotterivinster

Vinster i svenska lotterier är skattefria och även vinster i utländska lotterier är skattefria om lotteriet anordnas i en stat inom EES (8 kap. 3 § IL). Endast vinster i lotterier anordnade utanför EES inkomstbeskattas. Inte i något fall får avdrag göras för inköp av lottsedlar eller andra liknande insatser i lotteri.

Ett stort antal spel som utgör lotterier tillhandahålls över Internet. Vinster i sådana spel beskattas inte om spelet är ”anordnat i en stat inom EES”. Sådana spel ska, enligt Skatteverkets uppfattning, anses anordnade där den huvudsakliga verksamheten är förlagd för att organisera och styra spelet (Skatteverket 2009-06-16, dnr 131 514337-09/111).

I RÅ 1986 ref. 87 hade en person försörjt sig på totalisatorspel i Sverige, Norge och USA. Vinst på svensk totalisator är befriad från inkomstskatt. Sådana spelvinster som översteg 100 kr och som hänförde sig till spel i Norge och USA beskattades däremot enligt 35 § 1 mom. KL som övrig tillfällig förvärvsverksamhet. Då verksamheten endast bedrivits för egen räkning kunde rörelse inte anses föreligga trots att omfattningen varit betydande. Insatser var inte avdragsgilla. Det var däremot i princip kostnaderna för resor, ökade levnadskostnader och inträdesavgifter, men de kunde i det aktuella fallet inte styrkas.

Autosurf och HYIP

Skatteverket har i en skrivelse, tagit upp frågan om verksamheter som benämns Autosurf och HYIP. Skatteverket anser att dessa vanligtvis kan antas ha karaktär av kedjebrevsspel eller pyramidspel om deltagandet förutsätter en inbetalning och utlovar en helt orimlig avkastning. Vid sådant fall bör verksamheten behandlas som ett lotteri (Skatteverket 2006-04-18, dnr 131 212503-06/111).

Eventuell inkomst från deltagande i sådana utländska verksamheter som anordnas utanför EES är enligt Skatteverkets uppfattning därför skattepliktig kapitalinkomst såsom vinst i ett utländskt lotteri.

Pokerspel

Skatteverket anser att pokerspel som anordnas för allmänheten är ett lotteri i lotterilagens mening. Det innebär att pokerspel som anordnas inom EES inte inkomstbeskattas. Vinster i pokerspel som anordnas utanför EES ska däremot beskattas i inkomstslaget kapital.

Den beskattningsbara vinsten kan för sådana spel vanligtvis bestämmas till årets överskott som har uppkommit vid spel hos respektive spelsamordnare. Vinsten motsvarar m.a.o. årets ökning av behållningen på det spelkonto för pokerspel som är hänförligt till varje spelanordnare, med justering för egna insättningar, uttag och andra överföringar (Skatteverket 2005-01-31, dnr 130 19427-05/111 och 2011-06-22, dnr 131 438351-11/111).

Tävlingsvinster

Vinster i andra tävlingar än lotterier är skattefria om de inte är av sådant slag att de ska beskattas i inkomstslaget tjänst. Vidare får de inte bestå av kontanter eller liknande utan ska avse minnesföremål eller ha ett värde som inte överstiger tre procent av prisbasbeloppet, avrundat till närmaste hundratal kronor.

Annan avkastning

Även annan avkastning av tillgångar än sådan som kan karaktäriseras som ränta eller utdelning är skattepliktig (42 kap. 1 § första stycket IL). Om någon hyr ut t.ex. sin segelbåt, sin husvagn eller sin husbil, är hyran skattepliktig som inkomst av kapital. Intäkter av sådan egendom vars värde härrör från den skattskyldiges eget hobbyarbete hänförs dock till inkomst av tjänst (prop. 1989/90:110 s. 698).

Ersättning för att avstå hyresrätt

Högsta förvaltningsdomstolen har ansett att en ersättning för att avstå hyresrätten till en bostadslägenhet är skattepliktig inkomst av kapital (RÅ 2009 ref. 79).

Rabatt på fond-förvaltningsavgift

Rabatt på fondförvaltningsavgift (s.k. kick-back) har i visst fall beskattats som annan avkastning av tillgångar, se nedan under avsnitt 30.10.

Aktieindex-obligation – delvis garanterad avkastning

Om avkastningen på en aktieindexobligation med delvis garanterad avkastning betalas ut löpande under obligationens löptid och inte vid inlösen ska den del som inte är garanterad avkastning beskattas som annan avkastning av tillgångar. Den garanterade avkastningen beskattas som ränta (RÅ 2003 ref. 48).

Andra intäkter av egendom

Med andra intäkter av egendom avsågs enligt prop. 1989/90:110 s. 698 i första hand sådana som före skatte-reformen beskattades som inkomst av tillfällig förvärvsverk-

samhet enligt 35 § 1 mom. 1) KL. Som exempel nämns behållen handpenning då köpeavtal hävts (RÅ 1958 ref. 33) och intäkt som utlånaren får i samband med blankningsaffärer. För köparen är utgift för handpenning då köpeavtal hävs inte avdragsgill, RÅ 1982 1:10 (avsnitt 30.12). Tidigare har beskattning enligt 35 § 1 mom. 1) KL skett framför allt av inkomster av avtal som inte kan karaktäriseras som avyttring. Följande rättsfall kan nämnas.

I RÅ 1933 ref. 45 beskattades säljaren för skadestånd som denne fått vid återgång av fastighetsöverlåtelse enligt äldre 35 § 1 mom. 1) KL. Skadestånd till köparen vid återgång har däremot beskattats som reavinst (RÅ 1932 Fi 701). Se även RSV/FB Dt 1985:34.

Ersättning för att inte överklaga dom i expropriationsmål har inte ansetts hänförlig till ersättningen för fastigheten utan har beskattats som intäkt av tillfällig förvärvsverksamhet enligt 35 § 1 mom. 1) KL (RÅ 1968 Fi 697).

I RÅ 1978 Aa 273 hade S köpt aktier, i bolag A, av U för 1 kr. Kundförlusterna i A förutsattes bli en miljon kr. Om de blev större skulle U betala ersättning till s. Högsta förvaltningsdomstolen fann att denna ersättning skulle beskattas enligt 35 § 1 mom. 1) KL.

Ersättning vid överlåtelse av en fastighetsoption, dvs. rätt att köpa tillbaka en tidigare såld fastighet, har beskattats enligt 35 § 1 mom. KL (RÅ 1990 ref. 80). Överlåtelsen gjordes till annan person än den som köpt fastigheten. Skälet till att överlåtelsen inte kapitalvinstbeskattades som avyttring torde ha varit att en fastighetsoption inte är rättsligt bindande mellan parterna. Optionen ansågs därför inte som en fristående rätt och därmed inte heller som sådan övrig lös egendom som tidigare beskattades enligt 35 § 4 mom. KL (numera 52 kap. IL). Då försäljningen av optionen var en enstaka affärshändelse, kunde den inte anses ingå i rörelse som säljaren bedrev.

Numera synes det dock vara ett krav i lagtexten att tillgången ska vara innehavd, vilket i någon mån kan ändra praxis på den här punkten.

Insättnings-garanti, investerarskydd

I 55 kap. IL finns bestämmelser om beskattning av ersättningar på grund av insättningsgaranti och investerarskydd.

Ersättning på grund av insättningsgaranti utgår till personer som förlorat pengar som satts in hos banker och vissa värde-

pappersföretag som gått i konkurs, se lagen om insättningsgaranti (1995:1571).

Insättaren har rätt till ersättning motsvarande dels det insatta kapitalbeloppet, dels upplupen ränta till den dag då ersättningsrätten inträder, dock för varje institut högst ett belopp i kronor som motsvarar 100 000 euro. Ersättningsbeloppet tillämpas på ersättningsfall som inträffar från den 31 december 2010.

Ersättningen betalas ut från garantimyndigheten (Riksgäldskontoret), men anses utbetald av det institut där insättningen gjorts (55 kap. 2 § IL). Den ska i första hand anses som ersättning för kapitalbeloppet och i andra hand som ersättning för ränta. Den senare delen behandlas som ränteinkomst (55 kap. 3 § IL).

I vissa undantagsfall ska belopp avseende ränta återbetalas till garantimyndigheten. Beloppet får då dras av som ränta (55 kap. 4 § IL).

Utbetalningar på grund av investerarskydd behandlas i lag (1999:158) om investerarskydd. Där regleras möjligheterna att få ersättning för förlust av investerares finansiella instrument (dvs. värdepapper) samt medel hos ett värdepappersinstitut. Investerare har rätt till ersättning från investerarskyddet om ett värdepappersinstitut som tillhör skyddet försätts i konkurs och investeraren inte kan få ut de finansiella instrumenten eller insatta medel från institutet.

Ersättning lämnas med belopp som motsvarar värdepapprets marknadsvärde vid utgången av den dag konkursbeslutet meddelades. Ersättningen omfattar också i förekommande fall rätt till ränta till och med dagen för konkursbeslutet. Ersättning utgår med högst 250 000 kr per institut. I ersättningsbeloppet inräknas också utdelningar i konkursen samt eventuella försäkringsersättningar och visst skadestånd som investeraren fått för den förlust som är ersättningsgill (9 § lagen om investerarskydd).

Andelsägare i investeringsfonder (värdepappersfonder) samt personer som sparat i individuellt pensionssparande har dock inte rätt till ersättning. Undantag gäller också vid vissa brott. Se 12–14 §§ i lagen om investerarskydd.

Ersättning som betalas ut av garantimyndigheten (Riksgäldskontoret) anses utbetald av det institut där investeringen finns. Om ersättningen inte täcker allt ska den i första hand anses

avse insatta medel i form av kapitalbelopp och i andra hand ränta samt i tredje hand finansiella instrument.

Ersättning för ränta behandlas som ränta vid beskattningen (55 kap. 7 § IL).

De värdepapper som förlorats anses avyttrade vid den tidpunkt då ersättningen fastställts. Det innebär att kapitalvinstbeskattning ska ske (55 kap. 8 § IL).

Omfattar ersättningen både noterade och onoterade värdepapper ska ersättningen i första hand anses avse de noterade om inte annat begärs (55 kap. 9 § IL).

Beträffande återbetald ränta gäller detsamma som vid insättningsgaranti (55 kap. 10 § IL).

Om ersättning erhållits från ett utländskt investerarskydd i stället för från det svenska blir beskattningen densamma (55 kap. 11 § IL).

30.10 Förvaltningsutgifter och omkostnader

Från intäkt av kapital får avdrag göras för omkostnader för intäkternas förvärvande (42 kap. 1 § andra stycket IL).

Avdragsgilla över 1 000 kr

Av 42 kap. 6 § IL framgår att förvaltningsutgifter får dras av bara till den del de överstiger 1 000 kr under beskattningsåret.

Någon förändring av begreppet förvaltningsutgift är inte avsedd i 1991 års skattereform, utan äldre praxis kan användas som vägledning (prop. 1989/90:110 s. 404).

Avdrag på annan grund

Det är inte nödvändigt för avdragsrätt att kostnaden kan betecknas som förvaltningsutgift, ränta eller dylikt som nämns i lagtexten, eftersom även andra omkostnader för intäkternas förvärvande är avdragsgilla. Om en kostnad inte är en förvaltningsutgift kan den således ändå vara avdragsgill på annan grund.

Förvaltningsutgift eller transaktionskostnad

Man måste även fortsättningsvis skilja mellan vad som är en förvaltningsutgift som dras av löpande och vad som är en transaktionskostnad som ska dras av vid kapitalvinstberäkning efter avyttring. Beskattningstidpunkterna är olika och olika avdragsbegränsningar gäller för förvaltningsutgifter och för kapitalförluster.

Förvaltningsutgift i fonder

De förvaltningsutgifter som enligt fondbolagens årsbesked har erlagts av fonderna till fondbolagen, är avdragsgilla hos fonderna, men däremot inte hos fondandelsägarna.

Högsta förvaltningsdomstolen har i en dom, överklagat förhandsbesked, ansett att en andelsägare i investeringsfond som genom ett individuellt avtal med fondbolaget fått rabatt på fondförvaltningsavgiften (s.k. kick back) ska beskattas för rabatten. Inkomsten bedömdes som en sådan annan inkomst på grund av innehav av tillgångar som avses i 42 kap. 1 § första stycket IL (RÅ 2009 not. 191).

Förvaltningsutgift fondförsäkring

Avdrag för förvaltningsutgift i en fondförsäkring medges inte för ägaren av fondförsäkringen. Utgifterna för att förvalta tillgångarna i fondförsäkringen är försäkringsbolagets utgifter oavsett hur dessa betalas (RÅ 2005 not. 132).

Privatbostadsfastighet

Privatbostäder beskattas i inkomstslaget kapital tillsammans med både löpande intäkter av kapital och kapitalvinster m.m. Samma avdragsregler beträffande förvaltningsutgifter gäller för hela inkomstslaget. Det innebär att rätten till avdrag för vissa lånekostnader m.m. kan medges även om lånet lagts ner i en privatbostad eller i annan egendom utanför näringsverksamhet (prop. 1989/90:110 s. 404).

Nedan lämnas exempel på rättstillämpningen avseende förvaltningsutgifter. Ytterligare exempel finns att hämta i Skatteverkets skrivelse 2006-05-11, dnr 131 291293-06/113.

Aviseringsavgift

I praxis har aviseringsavgift för lån ansetts utgöra en avdragsgill förvaltningsutgift (RÅ 1983 1:62).

Bankfacksavgift

I praxis har avdrag medgetts för bankfacksavgift. För att sådan ska vara avdragsgill torde krävas att bankfacket använts för förvaltning av tillgångar t.ex. för värdehandlingar eller dylikt. Om bankfacket enbart används till annat, t.ex. till att ha fotografier eller privatbrev i, torde avgiften inte vara avdragsgill.

Förmyndararvode

Förmyndarskap avser, till skillnad från vårdnad, förvaltning av omyndigs egendom samt befogenheten att företräda honom i andra angelägenheter än dem som rör hans person. Förmyndararvoden kan därmed vara avdragsgilla som förvaltningsutgifter.

Förvaltararvode

Förvaltare utses för vård av viss egendom. Till den del förvaltningen avser tillgångar, torde kostnaden vara avdragsgill.

God mansarvode

God man utses t.ex. för att tillgodose underårigs intressen i olika avseenden eller för att vid sjukdom etc. bevaka den sjukes rätt, förvalta hans egendom och även i övrigt sörja för hans person. Om det kan visas att en del av kostnaderna för godmansskapet avser förvaltning av tillgångar, torde sådan kostnad vara avdragsgill.

Inkassokostnader

Utgifter för att inkassera fordringar och exekutiva åtgärder mot gäldenär är avdragsgilla. Däremot torde gäldenärens ersättning till borgenären för inkassokostnader normalt inte vara avdragsgilla i inkomstslaget kapital.

Inteckningskostnad

Utgift för inteckning av fastighet (stämpelskatt) är en avdragsgill kostnad vid kapitalvinstberäkningen när fastigheten avyttras.

Enligt Skatteverkets uppfattning är inteckningsutgift inte avdragsgill som förvaltningsutgift eller som övrig utgift i kapital. Inteckningsutgiften kan inte heller ingå i omkostnadsbeloppet för annan egendom än den fastighet som inteckningen avser (Skatteverket 2004-09-24, dnr 130 568631 04/113).

Porto etc.

Utgifter för porto och andra kontorskostnader i samband med förvaltning av värdepapper, privatbostäder och dylikt är avdragsgilla.

Courtage etc.

Courtage, dvs. provision till fondmäklare eller bank, vid köp och försäljning av värdepapper, anses inte utgöra förvaltningsutgifter. Dessa anses i stället som utgifter för att placera om kapitalet och beaktas vid beräkning av kapitalvinst. På samma sätt behandlas stämpelskatt.

Depåavgift

I RÅ 1985 1:44 medgavs avdrag för depåavgift till bank som förvaltade en post premieobligationer, deponerade som säkerhet för ett lån. Arvode till banks notariatavdelning har ansetts som avdragsgill förvaltningsutgift även om bankens arbete avser omplacering av de i depå förvarade tillgångarna (RÅ 1974 ref. 39)

Utländska fordringar

Utgifter för hantering av utländska fordringar, som inte ska beskattas i Sverige, är inte avdragsgilla.

Avbetalningstillägg o.d.

Avbetalningstillägg och expeditionskostnad vid avbetalningsköp har tidigare inte ansetts avdragsgilla (RÅ 1970 ref. 9). Så torde vara fallet även fortsättningsvis eftersom utgifterna normalt inte heller kan ses som omkostnader för någon intäkts förvärvande.

Bankgaranti

I praxis har avdrag vägrats för kostnader för bankgaranti (RÅ 84 1:37). Bankgarantiavgifter har inte ansetts vara vare sig ränta eller förvaltningsutgift enligt äldre 39 § KL. I propositionen 1989/90:110 s. 404 uttalades att det inte finns skäl att frångå denna praxis. Ett förtydligande har dock gjorts i prop. 1990/91:54 s. 309. Från intäkt av kapital får avdrag göras för omkostnader för intäkternas förvärvande. Om en bankgarantiavgift utgör en kostnad för att förvärva intäkter är avgiften således avdragsgill i kapital. Detta torde innebära att om bankgarantiavgiften erläggs för exempelvis ett lån som används till en aktieinvestering bör den vara avdragsgill. Se även RÅ 1997 ref. 63.

Facktidskrifter, datautrustning och dylikt

Enskilda personer som handlar med värdepapper har i ökad utsträckning börjat yrka avdrag för facktidskrifter innehållande börsinformation och dylikt samt datorutrustning för matematiska beräkningar eller abonnemang på databaserad börsinformation.

För avdragsrätt för den här typen av kostnader krävs ett direkt samband mellan avdragsgilla omkostnader och intäkternas förvärvande. Vid bedömningen av avdragsrätten bör omfattningen av den handel som den skattskyldige bedriver beaktas. Viss ledning om hur stor denna omfattning bör vara kan man få av RÅ 2000 ref. 3.

Högsta förvaltningsdomstolen ansåg att det var tillräckligt med 10 till 20 transaktioner och en omsättning på ca en halv miljon kronor per år för att man ska anses ha en aktiv förvaltning. Av skrivelsen 2006-05-11, dnr 131 291293-06/113, framgår att Skatteverket anser att antalet transaktioner och omsättningens storlek är de två viktigaste kriterierna för att bedöma om någon har en aktiv förvaltning eller inte. Däremot anser Skatteverket att storleken på erhållna utdelningar och om försäljningarna innebär att en skattemässig vinst eller förlust redovisas i deklarationen är av underordnad betydelse för bedömningen.

Skatteverket anser vidare att enstaka köp och försäljningar av fondandelar normalt inte ska räknas med när man gör bedömningen om man har en aktiv förvaltning. Det kan dock förekomma att fondandelar omplaceras så ofta att enbart fondförvaltningen kan ses som en aktiv förvaltning.

Avdrag för facktidskrifter bör medges endast om dessa är utpräglat inriktade på placeringsrådgivning eller motsvarande eller redovisar företagsanalyser, medan avdrag inte bör medges om de också har karaktär av allmänt nyhetsorgan. I RÅ 2000

ref. 3 medgavs avdrag för tidningarna Börsinsikt och Aktiespararen. Skatteverket har i skrivelsen 2006-05-11, dnr 131 291293-06/113 som exempel angivit Börsveckan, Stockletters, Stock Words, Börstendenser och Optionstendenser som den typ av tidskrifter där avdrag kan medges vid omfattande handel.

Bevistande av kurser och konferenser samt bolagsstämmor torde inte kunna hänföras till kostnader för intäkternas förvärvande och är därmed inte avdragsgilla.

Avdrag bör medges för kostnad för datorprogram under förutsättning att programmet typiskt sett inte kan användas för annat ändamål än värdepappershantering. I RÅ 2000 ref. 3 (se ovan) medgavs avdrag för dataprogrammen SuperCharts och VP99.

En dator kan användas inom vitt skilda områden och det är numera vanligt att en sådan finns i hemmen för rent privata ändamål. Mot den bakgrunden kan det hävdas att den skattskyldige skulle ha haft en dator även om han inte hanterat värdepapper. Detta leder i sin tur till den presumtionen att det inte föreligger tillräckligt samband mellan kostnaden för datorn och intäkternas förvärvande. Avdrag bör därför inte medges.

Deklarationshjälp

Kostnad för upprättande av deklaration är inte avdragsgill.

Boutrednings-kostnader

Kostnader för bouppteckning och boutredning anses inte utgöra förvaltningsutgift eftersom de inte avser förvärv eller bibehållande av inkomst utan är hänförliga till förvärv av själva kapitalet. Kostnaderna kunde dock tidigare beaktas vid fastställande av arvsskatt.

30.11 Ränteutgifter

30.11.1 Vad hänförs till utgiftsränta?

Räntebegreppet

Med ränteutgift avses kostnad för en kredit, dvs. det belopp låntagaren betalar till långivaren utöver kapitalbeloppet som ersättning för att han får låna pengar. Det saknar betydelse om ersättningen betecknats som ränta eller annat. Det innebär att även ersättning som beräknats efter index kan hänföras till ränta. (Se dock nedan om ränta på studielån.)

Räntesatsen beslutas med ledning av marknadsräntan vid lånetidpunkten, säkerheten för lånet, samt lånets löptid.

Som ränta räknas också ersättning för att få disponera beviljad kredit som t.ex. byggnadskreditiv eller checkräkningskredit (RÅ 1970 Fi 6).

Alla ränteutgifter som inte dras av i inkomstslaget näringsverksamhet är i princip avdragsgilla i inkomstslaget kapital (41 kap. 1 § och 42 kap. 1 § IL). Detta gäller även om ränteutgifterna inte är en omkostnad för intäkternas förvärvande (undantag gäller för begränsat skattskyldiga, se nedan).

Om en utgift inte är avdragsgill som ränta kan den vara avdragsgill på annan grund, t.ex. därför att den är att bedöma som en omkostnad för en intäkts förvärvande (prop. 1990/91:54 s. 309).

Exemptavtal

Avdrag medges inte för utgift som är hänförlig till inkomst som på grund av skatteavtal ska undantas från beskattning i Sverige (9 kap. 5 § IL). Regeln omfattar t.ex. det fallet att en obegränsat skattskyldig person som enligt ett skatteavtal har hemvist i den andra avtalsslutande staten, tar upp ett lån, antingen i Sverige eller i utlandet, för vilket han förvärvar utländska räntebärande obligationer eller dylikt vilka pantsätts som säkerhet för lånet. Om ränteinkomsterna på obligationerna ska undantas från beskattning i Sverige på grund av skatteavtal föreligger i konsekvens härmed inte heller avdragsrätt för utgiftsräntorna på lånet. Se vidare avsnitt 20.4.

Ränta eller levnadskostnad?

Också ränta på lånat kapital som använts för att betala personliga levnadskostnader är avdragsgill. Det som kallas ränta kan emellertid i sig vara en personlig levnadskostnad av annan art än ränta.

I RÅ 1984 1:39 vägrades avdrag för ett belopp betecknat som ränta. Omständigheterna var att en person som hyrt båtplats lånat pengar med 15 % ränta från ett uthyraren närstående bolag. Sedan lånade han i sin tur ut pengarna till uthyraren utan ränta. Högsta förvaltningsdomstolen anförde att konstruktionen med ett låneavtal mellan privatpersonen och bolaget uppenbarligen hade till syfte att privatpersonen ska kunna göra ränteavdrag vid sin taxering för att därigenom reducera den reella ersättningen för båtplatsen. Räntan fick med hänsyn härtill anses jämställd med hyra och var alltså att bedöma som en till levnadskostnad hänförlig utgift. Rätt till avdrag för räntan förelåg därför inte.

I RÅ 1979 Aa 67 ansåg Högsta förvaltningsdomstolen i ett likartat fall att betalningen utgjorde en inte avdragsgill medlemsavgift i stället för en ränta.

Jämför även RÅ 1982 Aa 72 avseende leasing där lån skedde från ett utomstående finansieringsbolag men där motparten var

så involverad att leasingavtal och kreditavtal sågs som delar av en och samma transaktion.

I andra fall, där upplåning skett från en utomstående person, har Högsta förvaltningsdomstolen medgett avdrag för ränta på lånat belopp men beskattat mottagaren för ränta på utlånat belopp (avsnitt 30.6).

Ränta eller avdrags-konstruktion?

I några rättsfall har Högsta förvaltningsdomstolen ansett att en transaktion som betecknats som lån i själva verket inte varit något lån utan en transaktion avsedd att minska skatten.

I det överklagade förhandsbeskedet RÅ 1982 Aa 184 hade en person tagit upp ett lån mot en förskottsränta på ca 90 % av lånebeloppet. Transaktionen bedömdes som en skenrätts-handling, varför avdrag inte kunde medges för hela räntan. Som skäl anfördes bl.a. att ett lån som inte tillgodoser ett kapitalbehov utan uppenbarligen endast syftar till att eliminera skatten på en reavinst inte är ett verkligt lån. Vissa speciella omständigheter förelåg i målet.

I RÅ 1987 ref. 78 hade en person tagit upp ett lån på 50 000 kr och i samband därmed betalat förskottsränta på 49 500 kr. Denna betalning ansågs inte utgöra ränta eller annan avdragsgill kostnad som avsågs i 39 § KL i dess lydelse före skattereformen 1990. Eftersom låntagaren under avtalstiden endast kunde disponera över en procent av det utbetalade (lånade) beloppet, dvs. 500 kr, kunde det som förskottsränta betecknade beloppet inte anses utgöra ersättning för kredit, utan var i själva verket betalning för att få tillgång till en handling, som kunde ligga till grund för ett avdragsyrkande.

I RÅ 1989 ref. 127 ansåg Högsta förvaltningsdomstolen att ett egentligt lån inte förelåg utan att det som förskottsränta betecknade beloppet var en insats i en transaktion där ädel-stenar tjänade som värdemätare för transaktionens utfall med vinst eller förlust för kunden. Att kunden senare kunde välja att lösa till sig ädelstenarna ändrade inte bedömningen.

Ränta på studielån

Den 1 januari 1989 trädde ett nytt studiemedelssystem i kraft. Den som har studielån enligt detta system betalar en netto-ränta, vilken beräknas med hänsyn till avdragseffekten i skattesystemet och fastställs årligen. Sådan nettoränta är inte avdragsgill. Detsamma gäller vissa andra räntor och avgifter (9 kap. 7 § IL).

Ränta på privatfinansierad studieskuld är däremot avdragsgill.

Ränta på skattekonto

Finns överskott på skattekonto beräknas intäktsränta på beloppet medan underskott medför kostnadsränta. Intäktsräntan är skattefri och kostnadsräntan är inte avdragsgill (9 kap. 8 § IL).

Ränta vid avbetalningsköp

Avdragsrätten för ränta vid avbetalningsköp är begränsad till vad som verkligen är ränta. I praxis har ställning tagits till denna fråga i plenimålet RÅ 1970 ref. 9, som avsåg ett överklagat förhandsbesked. Målet gällde ett avbetalningsköp där avtal hade träffats mellan parterna om att ränta skulle erläggas på den obetalda delen av köpeskillingen. Högsta förvaltningsdomstolen fann att räntan var avdragsgill vid inkomsttaxeringen, även om den ingick i avbetalningspriset. Någon skillnad på fallande och rak ränta gjordes inte. Det som i avtalet hade rubricerats som avbetalningstillägg och expeditionskostnader ansågs inte avdragsgillt som ränta.

Tomträttsavgäld

Innehas tomt med tomträtt får avdrag ske för den årliga tomträttsavgälden till kommunen (42 kap. 27 § IL).

Räntekompensation

Räntekompensation behandlas som ränta (42 kap. 8 § och 41 kap. 11 § IL). Avdrag för kompensation för upplupen men inte förfallen ränta vid förvärv av obligationer och andra skuldebrev får göras det beskattningsår då den ränta kompensationen avser förfaller till betalning. Har förvärvaren i sin tur överlåtit skuldebrevet tillsammans med rätten till ränta innan räntan förfallit till betalning är utgiven räntekompensation avdragsgill för det beskattningsår då denna överlåtelse skett.

Exempel

Ett skuldebrev förvärvas i oktober år 1 för 550 000 kr.

I detta belopp ingår räntekompensation till säljaren med 18 000 kr. Räntan på skuldebrevet betalas ut i februari år 2. Avdrag för den betalade räntan kan medges först år 2. Skulle däremot skuldebrevet säljas vidare under år 1 får avdrag göras för räntekompensationen redan detta år.

Samma regler ska gälla för räntekompensation då endast rätt till ränta förvärvas. Mottagen räntekompensation behandlas som ränteintäkt för säljaren.

Bestämmelserna om räntekompensation gäller även vid förvärv av andel i räntefond om räntan är särnoterad.

Förtida inlösen av lån

Om någon vill lösa ett lån före förfallodagen erläggs regelmässigt en viss avgift till kreditinstitutet som en direkt kompensation (ränteersättning) för uteblivna kommande ränteintäkter.

Denna avgift jämställs med ränteutgift och är avdragsgill som sådan (42 kap. 7 § IL).

Ränta på benefik barnrevers

Av tidigare praxis (jfr RÅ 1956 ref. 11) framgår att ränta på en benefik barnrevers dvs. sådan revers som barnet får från sina föräldrar eller annan person utan motprestation, har karaktär av periodiskt understöd och inte som ränta. Högsta förvaltningsdomstolen har i en dom konstaterat att tidigare praxis inte ändrats genom lagstiftning eller senare rättsfall och att sådan ränta även i fortsättningen ska behandlas som ett inte avdragsgillt periodiskt understöd (RÅ 2009 not. 96). Ränta på en onerös barnrevers dvs. en revers som erhållits mot ersättning t.ex. som betalning vid köp av tillgång från barnet, ska däremot ses som vanlig ränta. Betalaren får avdrag och barnet beskattas för räntan.

Förmånligt lån från arbetsgivare

Om en anställd har lånat pengar från sin arbetsgivare till en ränta som vid lånetillfället understeg marknadsräntan, ska han beskattas för denna förmån som intäkt av tjänst (avsnitt 23.6). Avdrag som för ränta medges för denna förmån (42 kap. 11 § IL).

Kapitalförluster på marknadsnoterade skuldebrev

En särskild bestämmelse gäller för kapitalförluster på marknadsnoterade svenska fordringsrätter utom premieobligationer.

Av 48 kap. 23 § IL framgår att kapitalförluster vid avyttring av marknadsnoterade svenska fordringar, utom premieobligationer, ska dras av i sin helhet. Detta gäller även kapitalförluster på marknadsnoterade fordringar i utländsk valuta, se avsnitt 40.

Av 48 kap. 21 § IL framgår att också kapitalförluster vid avyttring av marknadsnoterade andelar i räntefonder ska dras av i sin helhet. Se vidare avsnitt 34.6.

Man behöver därför i dessa fall normalt inte skilja på vad som är ränta och vad som är kapitalvinst.

Pantlåneavgift

Sådan avgift för lån hos pantrörelse som beräknas efter viss procent av lånesumman för viss tid har ansetts avdragsgill såsom gäldränta (RÅ 1984 1:94).

Bankgaranti

I målet RÅ 1978 1:89 medgavs inte avdrag för avgift för bankgaranti. Garantin var säkerhet för en till staten utfärdad skuldförbindelse med anledning av att den skattskyldige hade fått anstånd med att betala arvsskatt.

Av RÅ 1984 1:37 framgår att bankgarantiavgift, som banker tar ut vid förmedling av lån, inte kan jämställas med ränta. Den

kan heller inte betraktas som avdragsgill förvaltningsutgift vid beräkning av inkomst av kapital.

Bankgarantiavgift kan däremot vara avdragsgill som en kostnad för intäkternas förvärvande (avsnitt 30.10).

S.k. räntegaranti

I RÅ 1997 ref. 63 har avdrag vägrats för s.k. räntegaranti. En person avsåg att vid viss framtida tidpunkt ta upp ett lån hos ett kreditinstitut för att förvärva en privatbostadsfastighet. För att minska riskexponeringen vad gällde räntebelastningen avsåg sökanden att med kreditinstitutet ingå ett avtal som gav honom rätt att viss angiven dag låna ett visst belopp till en viss garanterad ränta. För räntegarantin erlades en avgift. Sökande frågade om den berörda avgiften var avdragsgill som ränta, som omkostnad för intäkternas förvärvande eller på annat sätt. Skatterättsnämnden fann att avgiften för räntegarantin inte är avdragsgill som en utgiftsränta. Inte heller ansågs avgiften vara avdragsgill som en omkostnad för förvärv av intäkter av privatbostadsfastighet eller som en anskaffningskostnad vid beräkning av kapitalvinst vid avyttring av en sådan fastighet.

CAP-avtal

I RÅ 1999 ref. 14 tog Högsta förvaltningsdomstolen ställning till beskattning av CAP-avtal. Avtalet innebar att om en viss, bestämd ränta skulle överstiga en viss nivå skulle löpande betalningar erhållas vars storlek motsvarade ränteförändringen. Ett sådant fristående avtal bedömdes i detta fall som en option. Om garantin var kopplad till ett lån sågs premien för optionen som ränta och betalningarna som erhölls på grund av optionen som återbetalning av ränta.

Fullt avdrag

Utgiftsräntor får dras av fullt ut mot övriga intäkter av kapital.

30.11.2 Vem får göra avdraget?

Som förutsättning för ränteavdrag gäller att man varit betalningsansvarig för skulden under den tid räntan avser och att man också erlagt räntan.

Ränta på egen skuld

Den skattskyldige måste således ha varit personligen betalningsansvarig för lånet under den tid räntan avser, se t.ex. RÅ 1980 1:69 III och RÅ 1992 ref. 17.

Borgenslån

Borgensman kan inte medges avdrag för erlagd ränta på borgenslånet, om räntan inte avser tid efter det att han övertagit betalningsansvaret för skulden.

Regressfordran

Om borgensman erlagt ränta, har han möjlighet att få ut beloppet av gäldenären. Om gäldenären ersätter borgens-

mannen anses han ha betalat en regressfordran och inte en ränta (RÅ 1990 not. 382).

Betalning av ränta för makes räkning

I RÅ 1980 1:69 I och II har Högsta förvaltningsdomstolen medgett den make, som varit ensam betalningsansvarig för ett visst lån, avdrag för räntan, trots att den andre maken bevisligen hade inbetalat räntan. Domstolen ansåg att mannen, genom att betala hustruns räntor, hade ställt motsvarande medel till hennes förfogande. Han ansågs sålunda ha betalat räntorna för hennes räkning.

Sambor

Avdrag har medgetts skattskyldig under inkomst av kapital för ränta på lån i fastighet som ägdes av sammanboende. Den skattskyldige hade emellertid i detta fall genom en särskild förbindelse gentemot långivaren iklätt sig personligt betalningsansvar för lånet vid sidan om och solidariskt med sin sambo (RÅ 1983 1:68).

30.12 Övriga avdrag och omkostnader

Från intäkt av kapital får avdrag göras, förutom för kapitalförlust, även för utgiftsräntor och förvaltningsutgifter samt för omkostnader för intäkternas förvärvande (42 kap. 1 § andra stycket IL).

Därutöver får avdrag ske för vissa i lagtext särskilt angivna kostnader, till exempel för slutligt underskott i nedlagd förvärvskälla i näringsverksamhet och i vissa fall för pensionsförsäkringspremie (41 kap. 3 § IL).

Slutligt underskott i förvärvskälla

Avslutas verksamheten i en verksamhet i inkomstslaget näringsverksamhet och föreligger ett underskott vid taxeringen för sista året, får avdrag för underskottet ske såsom för kapitalförlust i inkomstslaget kapital året därefter eller något av de följande två åren (42 kap. 34 § IL). Reglerna om avdrag för slutligt underskott behandlas närmare i avsnitt 75.4.

Pensionsförsäkringspremie

Avdrag får i vissa dispensfall ske för pensionsförsäkringspremie och inbetalning på pensionssparkonto i inkomstslaget kapital (59 kap. 15 § IL). Detta gäller i de fall en skattskyldig som har avyttrat aktier i fåmansföretag eller andelar i ett fåmanshandelsbolag genom dispens av Skatteverket fått lägga den till försäljningen hänförliga kapitalvinsten till grund för beräkning av Pensionsförsäkringsavgift. Pensionsförsäkringspremien kan i sådant fall få dras av från den del av vinsten som beskattas i kapital.

Vid försäljning av fåmansföretag ska premien i första hand dras av som allmänt avdrag och i andra hand i inkomstslaget kapital. Vid försäljning av andel i fåmanshandelsbolag ska avdraget göras i sin helhet i inkomstslaget kapital.

I de fall verksamheten bedrivits i form av enskild näringsverksamhet kan inkomst av kapital uppkomma vid nedläggning av näringsverksamheten om en näringsfastighet säljs. I sådana fall ska underskott i näringsverksamheten dras av från vinsten på fastigheten enligt reglerna i 45 kap. 32 § IL. Avdrag för pensionsförsäkringspremie görs i sådana fall i inkomst av näringsverksamhet och ingår i underskottet.

Övriga förutsättningar för avdrag måste naturligtvis vara uppfyllda.

Underskott andelshus

Delägare i andelshus har rätt att göra avdrag för det underskott som belöper på dennes bostadslägenhet (42 kap. 33 § IL). En förutsättning är att lägenheten skulle ha utgjort privatbostad om denne innehaft den med bostadsrätt. Avdrag får då göras såsom för kapitalförlust i inkomstslaget kapital, dvs. med 70 % av underskottet (42 kap. 33 § IL). Se avsnitt 58.4.

Andra omkostnader för intäkternas förvärvande

Avdrag får också göras för andra omkostnader för intäkternas förvärvande. Om en kostnad således inte är att betrakta som ränta kan den vara avdragsgill ändå därför att den utgör en sådan omkostnad.

Kostnaden måste emellertid ha en viss anknytning till en intäkt.

I RÅ 1982 1:10 ansågs ett skadestånd, som köparen av en fastighet utgett då han inte kunnat fullfölja ett fastighetsköp, inte som en avdragsgill omkostnad vare sig i inkomstslaget tillfällig förvärvsverksamhet eller i något annat inkomstslag. Någon intäkt att knyta kostnaden till förelåg nämligen inte. I RSV/FB Dt 1985:34 hade den skattskyldige däremot i sin tur fått ett skadestånd av en annan person på grund av samma skäl som ledde till hans egen skadeståndsskyldighet. Avdrag för det utgivna skadeståndet medgavs. Se även RÅ 1997 ref. 63.

Inte avdrag för lottsedlar

Avdrag medges inte för kostnader för inköp av lottsedlar eller för andra liknande insatser i lotterier (42 kap. 25 § andra stycket IL). Avdrag medges inte heller för insatser på totalisator (RÅ 1986 ref. 87, se avsnitt 30.9 vid kantrubriken ”Lotterivinster”).

30.13 Begränsad skattskyldighet

30.13.1 Intäkter

En begränsat skattskyldig person är skattskyldig i Sverige för de inkomster som finns särskilt uppräknade i lag. Vad gäller inkomst av kapital finns de skattepliktiga inkomsterna specificerade i 3 kap. 18–20 §§ IL.

Skattskyldigheten omfattar, avseende löpande inkomster, positivt räntefördelningsbelopp, löpande inkomster från privatbostadsfastighet eller privatbostadsrätt i Sverige, återfört uppskovsbelopp och schablonintäkt enligt 47 kap. IL samt utdelning från svensk ekonomisk förening.

30.13.1.1 Ränta

Begränsat skattskyldig person är inte skattskyldig för ränta som är hänförlig till inkomstslaget kapital.

Om räntan däremot räknas som inkomst av näringsverksamhet som är skattepliktig i Sverige är räntan skattepliktig både till statlig och kommunal inkomstskatt. Till inkomst av näringsverksamhet hänförs t.ex. ränta på banktillgodohavanden som hör till näringsverksamhet och ränta på kundfordringar.

Kontrolluppgift enligt 8 kap. LSK avseende ränteinkomster och fordringsrätter ska lämnas för fysiska personer som är begränsat skattskyldiga (12 kap. 2 § LSK). I kontrolluppgiften ska bl.a. uppgift lämnas om mottagarens utländska skatte-registreringsnummer, s.k. TIN-nummer (tax identification number), eller motsvarande.

30.13.1.2 Utdelning från svenskt aktiebolag och svensk investeringsfond

Kupongskatt

Begränsat skattskyldig person är skattskyldig för utdelning från svenska aktiebolag och svenska investeringsfonder (4 § KupL). Kupongskatten ersätter i dessa fall inkomstskatten. Skatteverket anser att utbetalning från ett bolag till begränsat skattskyldig fysisk person i samband med likvidation ska beskattas som utdelning enligt 2 § andra stycket KupL och att EUF-fördragets bestämmelser måste beaktas vid beskattningen (Skatteverket 2004-10-12, dnr 130 598782-04/111). Se vidare avsnitt 95.

Är utdelning hänförlig till näringsverksamhet som bedrivs från fast driftställe här i landet tillämpas i stället bestämmelserna i IL.

30.13.1.3 Utdelning från svensk ekonomisk förening

En begränsat skattskyldig som är medlem i en svensk ekonomisk förening, som inte är ett privatbostadsföretag enligt definitionen i 2 kap. 17 § IL, är skattskyldig för utdelning på andelarna enligt 3 kap. 18 § första stycket 13 IL.

Om det är fråga om ett bostadsföretag, som inte är ett privatbostadsföretag enligt definitionen i 2 kap. 17 § IL (s.k. oäkta bostadsföretag), ska som utdelning tas upp hyresvärdet för disponerad lägenhet (se avsnitt 30.5). Någon skattskyldighet för inkomst från uthyrning i andra hand föreligger inte för en begränsat skattskyldig enligt 3 kap. 18 § IL, såvida det inte rör sig om näringsverksamhet.

Om ett utländskt bostadsföretag äger en fastighet i Sverige och upplåter lägenheter med nyttjanderätt till sina delägare utgör det utländska bostadsföretaget inte ett privatbostadsföretag vid tillämpningen av 3 kap. 18 § första stycket 10 IL, eftersom endast svenska bostadsföretag omfattas av definitionen i 2 kap. 17 §, utom vid tillämpningen av 46 och 47 kapitlen IL (Skatteverket 2007-11-23, dnr 131 674273-07/111). Med anledning av detta kan varken inkomster på grund av uthyrning eller utdelning från det utländska bostadsföretaget beskattas med stöd av IL.

Skattelättnad

Fr.o.m. inkomståret 2006 är de s.k. lättnadsreglerna slopade och ersatta av lägre kapitalskatt för utdelning och kapitalvinst på aktier i onoterade bolag (42 kap. 15 a § IL). De gamla reglerna gäller dock t.o.m. utgången av år 2015 för andelar i svenska bostadsföretag som inte uppfyller villkoren i 2 kap.17 § IL (övergångsreglerna till SFS 2005:1136 samt SFS 2008:829). För närmare beskrivning av lättnadsreglerna, avsnitt 35.

30.13.1.4 Privatbostadsfastighet och privatbostadsrätt

Fastighetsavgift

Den kommunala fastighetsavgiften betalas av den som är ägare till en fastighet eller ägarlägenhetsenhet i Sverige vid ingången av beskattningsåret. Detta gäller även begränsat skattskyldiga. För reglerna om fastighetsskatt och -avgift, se avsnitt 98.

Nedsättning

Den föreskrivna nedsättningen av fastighetsavgiften för nyproducerade bostäder gäller för fastigheter belägna i Sverige och således även för den som är begränsat skattskyldig (6 § FAvL).

Skattereduktion

Ägare av en fastighet i Sverige kan under vissa förutsättningar ges skattereduktion för fastighetsavgift (lagen (2008:826) om skattereduktion för kommunal fastighetsavgift). Reglerna gäller fastighetsägare som är fysiska personer och som har sina

permanentbostäder i av dem ägda småhus. Fritidsfastigheter omfattas inte av regeln. Med hänsyn till att reglerna bara omfattar dem som har sin permanentbostad i Sverige torde inte begränsat skattskyldiga komma ifråga för reduktionen.

Uthyrning

En begränsat skattskyldig redovisar inte något förmånsvärde av eget boende i sin privatbostadsfastighet eller privatbostadsrätt. Skattskyldighet för uthyrningsinkomster regleras i 3 kap. 18 § första stycket 10. För att beskattning ska kunna ske enligt dessa regler vid uthyrning av en bostadsrätt krävs att bostadsföretaget är ett privatbostadsföretag (2 kap. 17 § IL). Detta innebär att endast svenska bostadsföretag omfattas vid tillämpningen av 3 kap. 18 § första stycket 10 IL, (Skatteverket 2007-11-23, dnr 131 674273-07/111). Se vidare avsnitt 30.13.1.5.

Beräkningen av inkomstens storlek görs enligt vanliga regler (42 kap. 30–31 §§ IL).

30.13.1.5 Bostadsrätter och liknande som inte är privatbostad

Med privatbostad avses bl.a. en bostad som innehas av en delägare i ett privatbostadsföretag och som till övervägande del används eller är avsedd att användas av ägaren eller någon närstående till honom för permanent boende eller som fritidsbostad (2 kap. 8 § andra stycket IL). Ett privatbostadsföretag är en svensk ekonomisk förening eller ett svenskt aktiebolag vars verksamhet till klart övervägande del består i att åt sina medlemmar eller delägare tillhandahålla bostäder i byggnader som ägs av föreningen eller bolaget (2 kap. 17 § IL). Om inte kraven enligt ovan är uppfyllda är bostadsföretaget inte ett privatbostadsföretag och bostaden inte en privatbostad.

Fastighetsavgift

Delägare i bostadsföretag betalar inte kommunal fastighetsavgift.

Utdelning

En begränsat skattskyldig som är medlem i en svensk ekonomisk förening, som inte är ett privatbostadsföretag (2 kap. 17 § IL), är skattskyldig för utdelning på andelarna enligt 3 kap. 18 § första stycket 13 IL. Innehar en begränsat skattskyldig en bostad genom att äga aktier i ett svenskt bostadsaktiebolag, som inte uppfyller kraven i 2 kap. 17 § IL, är utdelningen skattepliktig enligt KupL. Som utdelning tas i bägge fallen upp hyresvärdet för disponerad lägenhet. Se vidare avsnitt 30.5.

Enligt Skatteverkets uppfattning ska utdelning från oäkta bostadsrättsförening beskattas enligt artikel 6, inkomst av fast

egendom, i de skatteavtal som följer OECD:s modellavtal (Skatteverket 2008-12-09, dnr 131 740908-08/111).

Uthyrning

Någon skattskyldighet för inkomst från uthyrning i andra hand föreligger inte för en begränsat skattskyldig, såvida det inte rör sig om näringsverksamhet (3 kap. 18 § IL).

Utländskt bostadsföretag

Om ett utländskt bostadsföretag äger en fastighet i Sverige och upplåter lägenheter med nyttjanderätt till sina delägare utgör det utländska bostadsföretaget inte ett privatbostadsföretag vid tillämpningen av 3 kap. 18 § första stycket 10 IL, eftersom endast svenska bostadsföretag omfattas (2 kap. 17 §), utom vid tillämpningen av 46 och 47 kapitlen IL (Skatteverket 2007-11-23, dnr 131 674273-07/111). Med anledning av detta kan varken inkomster på grund av uthyrning eller utdelning från det utländska bostadsföretaget beskattas med stöd av IL.

Skattelättnad för utdelning

Fr.o.m. inkomståret 2006 är de s.k. lättnadsreglerna slopade och ersatta av lägre kapitalskatt för utdelning och kapitalvinst på aktier i onoterade bolag (42 kap. 15 a § IL). De gamla reglerna gäller dock t.o.m. utgången av år 2015 för andelar i svenska bostadsföretag som inte uppfyller villkoren i 2 kap.17 § IL. Se vidare avsnitt 30.5.

30.13.1.6 Hyresbostäder

Nyttjandet av en hyreslägenhet är inte skattepliktig. Någon skattskyldighet för inkomst från uthyrning i andra hand av en hyresrätt föreligger inte heller för en begränsat skattskyldig (jfr 3 kap. 18 § IL), såvida det inte rör sig om näringsverksamhet. Nyttjanderättshavaren är inte heller skyldig att betala statlig fastighetsskatt eller kommunal fastighetsavgift.

30.13.2 Avdrag

Ränteutgifter

Den generella avdragsrätten för ränteutgifter i inkomstslaget kapital gäller endast för obegränsat skattskyldiga. Begränsat skattskyldiga medges endast avdrag för skuldränta om ränteutgiften utgör en utgift för att förvärva eller bibehålla inkomster. Räntor på lån för privat konsumtion är således inte avdragsgilla för den som är begränsat skattskyldig (42 kap. 1 § IL). Ränta på lån som har tagits upp för att finansiera köp av svenska aktier har inte ansetts som utgift för förvärv av den kapitalvinst som uppkommer när aktierna avyttras (RÅ 2001 ref. 1). Ränteutgifter för privatbostad är avdragsgilla till den del räntekostnaden belöper på den tid bostaden varit uthyrd (RÅ 2004 ref. 43).

EES

Den som är begränsat skattskyldig och har inkomster som är skattepliktiga enligt SINK eller A-SINK och väljer att bli beskattad enligt IL och den som är skattskyldig för näringsverksamhet från fast driftställe eller fastighet i Sverige har möjlighet att göra avdrag för räntor som inte är utgifter för att förvärva eller bibehålla inkomster (3 kap. 18 § första stycket 1, 2 och 3). Förutsättningarna för detta är att man är bosatt i en utländsk stat inom EES och att räntorna har betalats under den tid som man varit bosatt där. Avdrag medges till den del ränteutgifterna inte har kunnat dras av i hemlandet (42 kap. 1 § tredje stycket IL). Skatteverket anser att lagtextens ordalydelse ”kunnat dras av” innebär att det inte finns någon valfrihet för den som är begränsat skattskyldig att fritt fördela ränteutgifterna mellan hemlandet, inom EES, och Sverige. Skatteverket anser således att om det funnits en rätt att dra av ränteutgifterna i hemlandet så har dessa kunnat dras av enligt IL (Skatteverket 2010-05-24, dnr 131 354206-10/111).

Det krävs dessutom att överskottet av förvärvsinkomsterna i Sverige eller andra länder, uteslutande eller så gott som uteslutande, utgörs av överskott av förvärvsinkomster i Sverige (42 kap. 1 § tredje stycket). Skatteverket anser att med överskott av förvärvsinkomster i Sverige avses det överskott i inkomstslagen tjänst och näringsverksamhet som beskattas i Sverige enligt IL oavsett om inkomsterna har källa i Sverige eller inte. Det är inkomsterna före allmänna avdrag och grundavdrag som avses (Skatteverket 2005-03-03, 130 89071-05/111). Se vidare avsnitt 94.4.

För begränsat skattskyldig, som är skattskyldig enligt IL, för utdelning från bostadsföretag är ränteutgiften för anskaffning av andelarna avdragsgill i inkomstslaget kapital (RÅ 2004 ref. 43).

In- och utflyttning

För beskattningsår när skattskyldig flyttat in i eller ut ur riket gäller följande. Tidpunkten under beskattningsåret för betalning av skuldränta är avgörande bara när det gäller en obegränsat skattskyldigs rätt till avdrag för sådana skuldräntor som inte utgör en utgift för att förvärva eller bibehålla en inkomst. Avdrag för räntor på lån för privat konsumtion kan därför endast medges för sådana räntor som betalats under den tid den skattskyldige varit obegränsat skattskyldig i Sverige. Avdrag för utgiftsräntor som utgör utgift för att förvärva eller bibehålla en inkomst kan däremot medges oberoende av när de betalats under beskattningsåret under förutsättning att inkomsten är skattepliktig

Exemptavtal

Ytterligare en begränsning i avdragsrätten finns i 9 kap. 5 § IL. Avdrag medges inte för utgift som är hänförlig till inkomst som på grund av skatteavtal ska undantas från beskattning i Sverige (exemptavtal).

Förvaltnings-utgifter

En begränsat skattskyldig kan i normalfallet inte få avdrag för förvaltningsutgifter i inkomstslaget kapital. Anledningen till detta är att avkastning i dessa fall, med undantag för utdelning från svensk ekonomisk förening, inte är skattepliktig enligt IL. Utdelning, med angivet undantag, träffas av kupongskatt enligt KupL och ränta är inte skattepliktig för begränsat skattskyldig.

Underskott

Underskott i inkomstslaget kapital ger rätt till skattereduktion. Underskottet måste utnyttjas det år det uppkommer och får således inte sparas till ett senare beskattningsår.

31 Avyttring av fastigheter

31.1 Inledning

I avsnittet behandlas de regler som gäller vid avyttring av fastighet, eller del av fastighet, och ägarlägenhet som utgör privatbostad respektive kapitaltillgång i näringsverksamhet. I avsnittet behandlas även avyttring av tomtmark. Avyttring av fastighet som utgör lagertillgång behandlas i avsnitt 62. Avyttring av en privatbostadsfastighet omfattas till största delen av reglerna i inkomstslaget kapital, men kan även beröras av regler för inkomst av näringsverksamhet. När en näringsfastighet avyttras berörs både reglerna i inkomstslaget kapital och inkomstslaget näringsverksamhet, t.ex. återföring av värdeminskningsavdrag och regler om ersättningsfonder. Eftersom avyttring av fastigheter berör många delområden inom beskattningen omfattar avsnittet även delar av sådana områden som behandlas särskilt på andra ställen i handledningen.

För klassificering av fastigheter och ägarlägenheter, se avsnitt 9.9–9.18.

31.2 Gemensamma principer

Fastighet/ägarlägenhetsfastighet

Den grundläggande definitionen av fastighet framgår av första kapitlet jordabalken (JB). Av 1 § framgår att fast egendom är jord som är indelad i fastigheter. Till fastighet hör enligt 2 kap. 1 § JB byggnader, ledningar m.m. Detsamma gäller tillbehör till byggnader av det slag som framgår av 2 kap. 2 och 3 §§ JB. Se avsnitt 9.9.

Av 1 kap.1a § JB framgår att en ägarlägenhetsfastighet är en tredimensionell fastighet som är avsedd att rymma endast en enda bostadslägenhet. Enskilda lägenheter kan alltså innehas med direkt äganderätt och lägenheterna utgör tredimensionella fastigheter av särskilt slag, ägarlägenhetsfastigheter. För ny- eller ombildning av ägarlägenhetsfastigheter krävs att det bara får ske om minst tre ägarlägenhetsfastigheter ingår i en sammanhållen enhet.

Byggnad på ofri grund

Byggnad som utgör lös egendom räknas enligt 2 kap. 6 § IL även som fastighet.

Fysiska personer

För fysiska personer och dödsbon är kapitalvinst vid icke yrkesmässig avyttring av fastighet skattepliktig intäkt av kapital. Detta gäller både privatbostadsfastighet och näringsfastighet som är kapitaltillgång. Är avyttringen yrkesmässig, dvs. gäller den en näringsfastighet som är lagertillgång, ska försäljningsintäkten redovisas i näringsverksamheten. Se avsnitt 62.

Juridiska personer

För juridiska personer hänförs alla inkomster och utgifter till inkomstslaget näringsverksamhet. För sådana som är egna skattesubjekt, redovisas avyttringen av fastigheten i näringsverksamheten, även om vinstberäkningen sker enligt kapitalvinstreglerna.

Handelsbolag

Handelsbolag är inte ett skattesubjekt. Inkomst vid avyttring av näringsfastighet som är kapitaltillgång beskattas därför hos bolagets delägare. För delägare som är fysisk person eller dödsbo innebär det att kapitalvinsten tas upp i kapital och för delägare som är juridisk person att kapitalvinsten tas upp i näringsverksamheten.

Fastighet utomlands

Oavsett om fastigheten ligger i Sverige eller utomlands gäller samma vinstberäkningsregler för obegränsat skattskyldiga. Beträffande avyttringspris i utländsk valuta, se 44 kap. 16 § IL.

Avyttring

Med avyttring avses försäljning, byte och liknande överlåtelse av tillgångar. Andra exempel på sådan överlåtelse är apport, expropriation, upplåtelse av nyttjanderätt på obegränsad tid och marköverföring genom fastighetsreglering om ersättning utgår i pengar (44 kap. 3 § IL, 45 kap. 5–6 §§ IL).

Gåva av fastighet mot vederlag i form av en annan fastighet kan för gåvotagare anses vara byte av fastigheter som föranleder kapitalvinstbeskattning. Se RÅ 1991 ref. 98, även beträffande beräkningen.

Samägande, utlösen av delägare

Överlåtelser i enlighet med samäganderättslagen som innebär att en eller flera delägare löser ut andra delägare anses inte utgöra en avyttring för kvarstående delägare.

Exempel

En delägare i en fastighet avser att bli ägare till hela fastigheten. Fastigheten försäljs på offentlig auktion, där den ropas in av delägaren. Han anses inte ha avyttrat sin tidigare ägda andel i fastigheten, eftersom den inte bytt

ägare. Förfarandet föranleder därför inga beskattningskonsekvenser för köparen. SRN 1998-06-16.

Kontinuitetsprincipen

Har fastighet förvärvats genom arv, testamente, gåva, bodelning eller liknande, dvs. på ett sätt som inte är jämförbart med köp eller byte, anses den förvärvad vid närmast föregående köp, byte eller därmed jämförligt förvärv (44 kap. 21 § IL). Detta är den s.k. kontinuitetsprincipen.

Den som förvärvar fastighet genom arv, testamente, gåva, bodelning eller liknande, får tillgodoräkna sig den föregående innehavarens anskaffningsutgift och förbättringsutgifter. Skulle även denne ha förvärvat fastigheten genom arv, testamente, bodelning eller liknande, så läggs anskaffningsutgiften m.m. i det tidigare ägarledet till grund för beskattningen, osv.

Kontinuitetsprincipen och karaktären privatbostad

Kontinuitetsprincipen innebär däremot inte att en fastighets karaktär av privatbostad automatiskt övertas av den nye ägaren. För att avgöra fastighetens fortsatta karaktär ska ny bedömning ske efter den nye ägarens förhållanden. Om den nye ägaren använder fastigheten på sådant sätt att fastigheten inte längre utgör privatbostad gäller dock tröghetsregeln. Om ägaren inte begär annat behåller fastigheten sin karaktär som privatbostad till utgången av året efter det år som fastigheten övergick till ny ägare genom arv, testamente, gåva eller bodelning (2 kap. 11 § andra stycket IL).

Tröghetsregeln

Beträffande tröghetsregeln som innebär att omklassificeringen till näringsfastighet får förskjutas, se avsnitt 9. 11 och 9.12.

Dold äganderätt

Det är inte ovanligt att makar/sambor åberopar dold äganderätt vid kapitalvinstbeskattningen. I RÅ 1989 ref. 91 har klargjorts att dold äganderätt ska beaktas vid inkomstbeskattningen. Konsekvensen av att dold äganderätt åberopas blir att båda parter anses vara ägare till egendomen. Den officielle ägaren ska alltså beskattas endast för den andel av vinsten, vanligtvis hälften, som belöper på honom, och den dolde ägaren för resten.

För att hävda dold äganderätt ska fastigheten vara förvärvad under den tid som parternas ekonomiska gemenskap förelegat. Den dolde ägaren ska också ha haft ekonomiska förutsättningar att bidra till förvärvet. Följande tre villkor ska uppfyllas:

1. Avsikten med förvärvet ska ha varit att anskaffa en gemensam bostad.
2. Den dolde ägaren ska på något sätt ha bidragit till finansieringen av förvärvet.

3. Parterna ska ha avtalat eller förutsatt att fastigheten skulle vara deras gemensamma.

Beträffande dold äganderätt i ersättningsbostad – se avsnitt 33.2.2.

Köp eller gåva, huvudsaklighetsprincipen gäller

Vid avgörandet av om en fastighetsöverlåtelse ska betraktas som köp eller gåva tillämpas huvudsaklighetsprincipen.

För bostadsrätter och annan lös egendom tillämpas i stället delningsprincipen. Det saknar betydelse hur parterna själva betecknat överlåtelseavtalet (Se avsnitt 32.2).

Överlåtelseårets värde avgör köp eller gåva

Vid inkomstbeskattningen anses överlåtelsen helt och hållet utgöra köp om mottagarens vederlag motsvarar eller överstiger taxeringsvärdet för överlåtelseåret. Bland äldre rättsfall kan nämnas bl.a.

- RÅ 1969 ref. 32, lånen var mindre än taxeringsvärdet varför gåva i enlighet med avtalet,
- RÅ 1969 Fi 756, köpeskilling större än taxeringsvärdet varför köp (Svensk skattetidning 1970 s. 69) och
- RÅ 1981 1:29, köpeskilling mindre än taxeringsvärdet för överlåtelseåret varför gåva, trots att parterna betecknat avtalet som köp.

Se även RÅ 1985 1:51, där Högsta förvaltningsdomstolen ansåg gåva föreligga med följande motivering:

> ”Enligt avtalet mellan M och hans hustru ska köpeskillingen för fastigheten, 300 000 kr, i sin helhet erläggas först tio år efter avtalets undertecknande. Någon ränta ska inte betalas under denna tioårsperiod. Köpeskillingen motsvarar marknadsvärdet på fastigheten, vars taxeringsvärde uppgår till 160 000 kr. Nuvärdet vid avtalstillfället av det vederlag M sålunda erhåller understiger betydligt värdet av fastigheten.”

I de rättsfall som föreligger torde det ha varit underförstått att marknadsvärdet varit högre än taxeringsvärdet. I princip bör bedömningen vara densamma oavsett om förvärvaren är närstående till överlåtaren eller inte.

Om överlåtelsen avser en fastighet i Sverige som saknar taxeringsvärde anser Skatteverket att ett beräknat värde ska användas vid tillämpningen av huvudsaklighetsprincipen. Värdet ska beräknas enligt de grunder som gäller för bestäm-

mande av taxeringsvärde för överlåtelseåret. Vid värderingen ska hänsyn tas till fastighetens beskaffenhet vid överlåtelsetillfället (Skatteverket 2011-01-25, dnr 131 680180-10/111).

Fastighet i utlandet

Överlåtelse av fastighet i utlandet ska behandlas som en avyttring om ersättningen motsvarar eller överstiger 75 % av marknadsvärdet. Om ersättningen understiger 75 % av marknadsvärdet behandlas överlåtelsen som en gåva, om det finns en gåvoavsikt (Skatteverket 2008-04-16, dnr 131 99609-08/111).

Stämpelskattens regler avviker

De inkomstskattemässiga reglerna om det värde som ska användas vid bedömningen om en överlåtelse utgör köp eller gåva avviker från de regler som gäller underlaget för uttagande av stämpelskatt (lagfartskostnaden). Stämpelskatt tas normalt inte ut vid överlåtelser genom arv eller gåva. Men om gåvotagaren betalar en ersättning motsvarande minst 85 % av det taxeringsvärde som gällde under året före det år som lagfart beviljas, ska stämpelskatt tas ut. (Lag 1984:404 om stämpelskatt vid inskrivningsmyndigheter.)

Överlåtelse till eget bolag

En överlåtelse av en fastighet till ett av överlåtaren helägt bolag behandlas som en avyttring även om ersättningen understiger taxeringsvärdet, eftersom det saknas ett gåvomoment (RÅ 1993 ref. 43 I). Särskilda regler kan bli tillämpliga när en fysisk person eller ett handelsbolag i vilket en fysisk person är delägare, överlåter kapitalvinstbeskattad egendom till underpris till ett svenskt aktiebolag, en svensk ekonomisk förening, ett svenskt handelsbolag eller en utländsk juridisk person, i vilken överlåtaren direkt eller indirekt är delägare. Reglerna innebär kortfattat att vid kapitalvinstbeskattningen anses en privatbostadsfastighet ha avyttrats för en ersättning motsvarande fastighetens omkostnadsbelopp och en näringsfastighet för en ersättning motsvarande skattemässigt värde (53 kap. IL).

Överlåtelse till eget bolag som inte är helägt

I rättsfallet RÅ 1993 ref. 43 II överläts en fastighet för en ersättning som understeg taxeringsvärdet till ett av säljarna ägt bolag. Att närstående till säljarna ägde 20 % av bolaget var inte tillräckligt för att överlåtelsen skulle anses som gåva.

I ett senare rättsfall (RÅ 2001 ref. 2) överläts en fastighet för en ersättning som understeg taxeringsvärdet till ett bolag i vilket närstående ägde 40 %. Högsta förvaltningsdomstolen ansåg att gåvomomentet blev så betydande att överlåtelsen skulle behandlas som en gåva.

Om marknadsvärdet är lägre än taxeringsvärdet

I en marknad med fallande fastighetspriser, kan det ifrågasättas om överlåtelser till marknadsvärde som understiger taxeringsvärdet alltid ska anses som gåvor vid bedömningen om kapitalvinstbeskattning hos överlåtaren och anskaffningsvärde för förvärvaren. Har överlåtelsen skett till ett marknadspris som understiger taxeringsvärdet, bör den enligt Skatteverket godtas som en överlåtelse genom köp eller byte eller därmed jämförligt förvärv, under förutsättning att tillfredsställande utredning föreligger om egendomens riktiga marknadsvärde.

Köp eller arv

Angående arvingars förvärv från dödsbo som inte sker genom arvskifte finns beträffande fastigheter en fast utvecklad inkomstskattepraxis som innebär avsteg från den ovan nämnda huvudsaklighetsprincipen. Trots att det enligt civilrätten är fullt möjligt för dödsbodelägare att köpa egendom från dödsboet anses, vid inkomstbeskattningen, en lika stor andel av fastigheten som delägaren har i dödsboet ha förvärvats genom arv (RÅ 1953 Fi 774, 1966 Fi 506 och RÅ 1984 1:92). Dödsboet, som säljare, anses till motsvarande del ha avhänt sig fastigheten dels genom försäljning, dels genom arvskifte. Se även avsnitt 88.

Fastighet som överlåtits på grund av arvskifte genom arvskifteslikvid anses i sin helhet förvärvad genom arv. Dödsboet ska inte kapitalvinstbeskattas och för förvärvaren gäller, enligt kontinuitetsprincipen, att fastigheten anses förvärvad vid närmast föregående köp, byte eller därmed jämförligt förvärv (RÅ 1941 ref. 51, RÅ 1942 Fi 1040 och RSV/FB Dt 1977:10).

Frågan om dödsbodelägares förvärv av fastighet skett genom köp eller på grund av arv genom arvskifteslikvid måste bedömas med ledning av de faktiska omständigheterna vid förvärvet från dödsboet. Ett köpekontrakt hade upprättats ca 4 månader före arvskiftet, men eftersom fastigheten ingick som en del i arvskifteslikviden bortsåg Högsta förvaltningsdomstolen från köpet och fastigheten ansågs förvärvad genom arv (RÅ 1950 Fi 144).

Någon egentlig tidsgräns finns inte när det gäller hur nära arvskiftet som en dödsbodelägare kan göra ett köp från dödsboet. Utköpet torde i princip kunna ske samma dag som arvskiftet om de formella kraven härför är uppfyllda. Härmed avses att ett formellt riktigt köpekontrakt föreligger, upprättat separat från arvskifteshandlingen, att likvid erlagts samt att dödsboet, som säljare, är lagfaren ägare till fastigheten. Se avsnitt 88.

Sammanfattningsvis måste alltså en samlad bedömning göras av hur överlåtelsen är utformad. Härvid beaktas om försälj-

ningen skett på ett separat upprättat kontrakt eller om överlåtelsen ingår som en del i arvskifteslikviden. Ett dödsbo som har för avsikt att sälja fastigheten måste vara lagfaren ägare även om försäljningen sker till någon av dödsbodelägarna.

31.2.1 Tidpunkt för beskattning av kapitalvinst

Skattskyldigheten inträder det år avyttringen sker. Hela kapitalvinsten beskattas på en gång (44 kap. 26 § IL).

Avyttringstidpunkten är den tidpunkt då bindande avtal om försäljning, byte eller därmed jämförlig överlåtelse träffas (Prop. 1989/90:110 s. 712).

Tillkommande belopp

En förutsättning för att kunna beskatta hela kapitalvinsten vid avyttringen är att den är känd det år avyttringen sker. Särskilda regler om tillkommande belopp, vars storlek inte är känd det år när avyttringen sker finns i 44 kap. 28 § IL.

Tilläggsköpeskilling

Reglerna innebär att när ytterligare betalning erhålls, så görs en ny vinstberäkning med tillämpning av de regler som gällde vid avyttringstidpunkten. Den del av vinsten som inte redan har beskattats ska tas upp vid taxeringen för det år då storleken av tillkommande belopp kan beräknas. Erhålls betalningen från köparen är detta en presumtion för att köpeskillingen åtminstone upp till detta belopp är möjlig att bestämma (Prop. 1989/90:110 s. 712).

Avyttringsdag

Avyttringen sker genom köpekontraktets undertecknande. Detta gäller även om det finns en avtalsklausul om att äganderätten ska övergå på köparen vid senare tidpunkt (RÅ 1950 ref. 5 och RN Serie I 1968 6:5). Klausuler som innebär att köpet inte ska fullföljas om köparen inte erlägger full köpeskilling, ändrar ingenting därvidlag. Avtal om annan tillträdesdag än datum för köpekontraktet saknar också betydelse i detta avseende.

Kontraktsdatum gäller även om försäljningen gjorts beroende av något villkor eller av att myndighet ska godkänna överlåtelsen. Skulle ett sådant villkor inte uppfyllas eller sådant tillstånd inte ges, hävs som regel fastighetsförsäljningen. Någon kapitalvinstberäkning ska då enligt allmänna principer inte ske.

Beträffande gåva av fastighet mellan makar gäller dagen för upprättande av gåvobrev som överlåtelsedag. Det förutsätter att gåvobrevet uppfyller formkraven i 4 kap. jordabalken.

Expropriation

I expropriationsfall har dagen för enkelt eller kvalificerat förhandstillträde ansetts vara avyttringsdag (RÅ 1972 ref. 22 och RSV/FB Dt 1981:6).

Fastighets-reglering

När överföring av mark genom fastighetsbildning baseras på ett köpekontrakt, är avyttringstidpunkten för överlåtelsen köpekontraktsdagen.

Om överföringen av mark genom fastighetsreglering grundas på en särskild överenskommelse, är avyttringstidpunkten den dag berörda fastighetsägare ingår en rättsligt bindande och giltig överenskommelse om fastighetsreglering (Skatteverket 2010-06-23, dnr 131 769141-09/111).

Exekutiv auktion

Vid försäljning på exekutiv auktion ska en fastighet anses avyttrad när ett inrop har godtagits av Kronofogdemyndigheten (Skatteverket 2010-04-21, dnr 131 241812-10/111).

Utfästelse att sälja eller köpa

Säljare och köpare är enligt JB inte bundna av utfästelse att sälja eller köpa fastighet. En skriftlig förbindelse att framledes sälja en fastighet utlöser inte heller någon kapitalvinstbeskattning (RÅ 1957 Fi 1084).

Åborätt

Vid kapitalvinstberäkningen anses förvärvet av en bostadsbyggnad som uppförts av en åbo under den tid han innehaft en jordbruksfastighet med åborätt (ständig besittningsrätt) inte ha skett förrän vid den tidpunkt då fastigheten har friköpts (RSV:s meddelanden 1972 ser. I nr 8:10).

31.2.2 Avdragsrätt och avdragstidpunkt för kapitalförlust

Förluster

Avdrag för kapitalförlust medges bara om förlusten är verklig. För att förhindra avdrag för konstgjorda förluster finns särskilda bestämmelser i 44 kap. 23–25 §§ IL.

Reglerna är generellt utformade men är framför allt föranledda av att huvudsaklighetsprincipen gäller för fastigheter. Sålunda föreligger inte avdragsrätt för förlust som uppkommer på grund av avyttring till ett pris under marknadsvärdet om det inte framgår av omständigheterna att överlåtaren saknat avsikt att öka mottagarens förmögenhet (44 kap. 24 § IL).

Till den del marknadsvärdet är lägre än omkostnadsbeloppet torde förlusten dock vara avdragsgill. Bestämmelserna gäller inte avyttringar som redovisas i näringsverksamhet.

> ”Regeln ger uttryck för den allmänna principen att avdrag endast medges för verkliga förluster. Bestäm-

melsen innebär att avdragsrätt inte föreligger för en reaförlust som uppkommer på grund av en avyttring till underpris om inte den skattskyldige visar att han överlåtit egendomen utan avsikt att göra en förmögenhetsöverföring till mottagaren. Den skattskyldige har således bevisbördan för sina påståenden i denna del. Utrymmet för en underprissättning som tillkommit utan avsikt och således endast beror på en ”dålig affär” är minimalt när det gäller försäljningar till närstående och liknande. Avdrag bör därför inte komma ifråga om underprisförsäljningen skett direkt eller indirekt via juridisk person till närstående eller andra som har en påtaglig intressegemenskap med den skattskyldige. Den nya bestämmelsen har emellertid fått en generell avfattning såväl ifråga om avyttrad egendom som personkrets. Det förhållandet att en fastighetsöverlåtelse med tillämpning av huvudsaklighetsprincipen anses som onerös (vederlag som inte understiger taxeringsvärdet) hindrar inte myndigheterna från att vid förlustberäkningen bedöma överlåtelsen efter dess verkliga innebörd. Bestämmelserna gäller inte avyttringar som redovisas i näringsverksamhet.” (Prop. 1989/90:110, s. 711)

Förlust reduceras med dolda överföringar

Vid bedömningen av verklig förlust ska även beaktas om överlåtaren eller någon honom närstående direkt eller indirekt tillförsäkrats en rättighet eller förmån som inte framgår av kapitalvinstberäkningen. Även om en sådan rättighet eller förmån av särskilda skäl inte ska åsättas något värde vid vinstberäkningen, men ändå får antas ha ett värde, så ska värdet beaktas när det gäller avdrag för kapitalförlust. Till den del underpriset beror på tillgången eller rättigheten så ska förlusten reduceras. Om exempelvis säljaren av ett småhus fått överta en hyreslägenhet av köparen är förlusten till den delen inte avdragsgill (Prop. 1989/90:110, s. 711).

Skatteavtal

Om Sverige ingått ett skatteavtal med det land där den sålda fastigheten är belägen och avtalet innebär att kapitalvinster undantas från beskattning i Sverige (exemptavtal) ska ersättningen för fastighetsförsäljningen inte tas upp och förluster får inte dras av (Skatteverket 2009-12-16, dnr 131 903797-09/111 och avsnitt 20.4).

31.3 Beräkningsenhet

31.3.1 Taxeringsenhet/del av taxeringsenhet

Huvudregeln när en eller flera taxeringsenheter avyttras är att kapitalvinstberäkning görs särskilt för varje taxeringsenhet.

Vad som avses med taxeringsenhet framgår av 4 kap.1–6 §§ fastighetstaxeringslagen. Som huvudregel gäller att varje fastighet är en taxeringsenhet.

Har en del av en taxeringsenhet avyttrats (delavyttring av fastighet) gäller likaså att vinstberäkningen görs särskilt för denna (45 kap. 3 § första stycket IL).

Om flera taxeringsenheter säljs till samma köpare måste utredning göras för varje såld taxeringsenhet. Detta medför att försäljningssumman, om den är gemensam för flera taxeringsenheter, ska delas upp på de olika taxeringsenheterna.

Fastighet som består av delar med olika karaktär

Omfattar en taxeringsenhet både privatbostadsfastighet och näringsfastighet ska vinst eller förlust beräknas särskilt för dem var för sig (45 kap. 3 § andra stycket IL).

Bestämmelsen innebär att om en lantbruksenhet som omfattar en privatbostadsfastighet avyttras, ska avyttringen inkomstskattemässigt behandlas som försäljning av både en privatbostadsfastighet och en näringsfastighet. Den vanliga situationen är att en jordbruksfastighet förutom ekonomibyggnad, åkermark, betesmark, skogsmark eller skogsimpediment även omfattar ett småhus med tomtmark, som är privatbostad för säljaren.

Den uppdelning som inkomstskattemässigt görs av lantbruksenheten leder till att försäljningspriset delas upp som om avyttringen avser två olika taxeringsenheter. Eftersom vinstberäkningen ska ske särskilt, måste därför anskaffningsutgifter och omkostnadsbelopp beräknas vardera för privatbostadsfastigheten och näringsfastigheten.

Innan beräkning av vinst eller förlust sker för de olika delarna på en taxeringsenhet måste överlåtelsens karaktär av köp eller gåva fastställas för hela taxeringsenheten.

När vinstberäkningarna görs, måste försäljningsintäkten och anskaffningsutgiften fördelas mellan privatbostadsfastigheten och näringsfastigheten.

Fördelning av avyttringspriset

Avyttringspriset kan vanligtvis fördelas med ledning av det taxeringsvärde som gäller vid avyttringen, såvida inte en verkställd utredning talar för annan fördelningsgrund.

Fördelning av anskaffnings-utgiften

Beträffande uppdelning av anskaffningsutgiften ska detta ske med utgångspunkt i det taxeringsvärde som gällde vid förvärvet såvida inte utredning företes som talar för annan fördelningsgrund. För fastigheter som förvärvades före 1975 saknas uppgifter som möjliggör uppdelning mellan privatbostad och näringsfastighet (byggnadsvärdet från tiden före 1975 inkluderar såväl värde på mangårdsbyggnad som värde på ekonomibyggnader). För dessa äldre förvärv kan fördelning av anskaffningsutgiften ske utifrån taxeringsvärdet vid avyttringen. Ett skäl för att inte godta en sådan fördelning kan vara att omfattande ny-, till- eller ombyggnad skett under innehavstiden, vilket också ofta är fallet för dessa äldre innehav. Föreligger sådana omständigheter avseende förvärv före år 1975 bör därför 1975 års taxeringsvärde vara ett bättre underlag för fördelning av förvärvspriset, än det taxeringsvärde som gäller vid avyttringen.

Alternativregler två eller flera taxeringsenheter

Har däremot två eller flera taxeringsenheter under innehavstiden helt eller till övervägande del ingått i en och samma taxeringsenhet ska beräkningen göras som om de vid avyttringen fortfarande var en enda taxeringsenhet i de fall den skattskyldige begär det. Denna alternativregel gäller endast vid en samtidig avyttring av taxeringsenheterna till en och samma köpare (45 kap. 4 § IL).

> En skattskyldig hade sålt en jordbruksfastighet vid skilda tillfällen under samma beskattningsår. Skogsmarken hade sålts till fortifikationsförvaltningen och återstoden av fastigheten till lantbruksnämnden. Fastigheten ansågs vid kapitalvinstberäkningen ha avyttrats genom två av varandra oberoende försäljningar. Den skattskyldige hade hävdat att hela fastigheten hade sålts till samma köpare, staten (RÅ 1980 1:14).

För fastigheter som tidigare endast delvis ingått i en annan enhet krävs för att få tillämpa denna bestämmelse att vid avyttringstillfället mer än 50 % av taxeringsvärdet för den avyttrade fastigheten ska avse den del som tidigare ingått i den gemensamma enheten (45 kap. 4 § IL).

31.3.2 Delavyttring

Avyttring av del av fastighet jämställs med avyttring av fastighet. Vinstberäkning sker särskilt på samma sätt som för hel taxeringsenhet (45 kap. 3 § första stycket IL).

Vid en delavyttring från en jordbruksfastighet får uppdelningen i privatbostadsfastighet och näringsfastighet betydelse, eftersom begreppet taxeringsenhet inte är liktydigt med den avyttrade fastigheten när det gäller en lantbruksenhet. Eftersom vinsten beräknas på grund av förhållandena på den avyttrade delen, blir beräkningen av omkostnadsbeloppet beroende av om delavyttringen sker från privatbostadsfastigheten eller näringsfastigheten. Se avsnitten 31.3.4 och 31.6.1.

31.3.3 Ideell andel av fastighet

Om en person avyttrar en ideell andel föreligger inte en delavyttring enligt inkomstskattelagens bestämmelser (se RÅ 1986 ref. 110).

31.3.4 Tomtmark

När en del av en taxeringsenhet säljs sker vinstberäkningen enligt samma principiella regler som när en hel taxeringsenhet säljs. Tomtmarken är således en egen resultatenhet vid vinstberäkningen.

Begreppet tomtmark

Med tomtmark avses vid fastighetstaxering mark som upptas av hus för olika ändamål, mark till fastighet som är bebyggd med hus för olika ändamål och mark till obebyggd fastighet, som har bildats för byggnadsändamål under de två senaste åren. Har fastigheten bildats längre tillbaka i tiden anses marken vara tomtmark endast om den enligt detaljplan är kvartersmark för enskilt byggande eller giltigt bygglov, alternativt tillstånd enligt ett förhandsbesked att uppföra byggnad har meddelats (2 kap. 4 § fastighetstaxeringslagen).

I inkomstskattelagen finns ingen direkt hänvisning till fastighetstaxeringslagen då det gäller begreppet tomtmark och inte heller något hinder för att bedöma begreppet tomtmark efter andra kriterier än enligt fastighetstaxeringslagen. Även annan mark, exempelvis åkermark kan vara tomtmark utan att vara taxerad som tomtmark vid fastighetstaxeringen. Bedömningen görs då vid årets utgång eller vid överlåtelsetidpunkten. Obebyggd ej avstyckad mark kan då anses som tomtmark om det finns giltigt bygglov eller förhandsbesked om att uppföra

en byggnad enligt plan- och bygglagen eller att det är mark för bebyggelse enligt gällande detaljplan.

Försäljning kan ske av ett specifikt markområde på en fastighet. En sådan försäljning, som innebär att ett viss avtalat område av fastigheten avyttras, är giltig endast om fastighetsbildning sker i överensstämmelse med överlåtelseavtalet. Ansökan om fastighetsbildning ska ha skett inom sex månader från dagen för köpekontraktet.

Försäljning kan också avse tomtmark som utgör en redan befintlig fastighet. Fastighetsägaren – överlåtaren – har då avstyckat mark från sin fastighet och en ny fastighet har bildats genom en fastighetsförrättning.

Skattemässig karaktär på avyttrad mark

Tomtmark är privatbostadsfastighet om avsikten är att bygga en privatbostad på den (2 kap. 13 § andra stycket IL). Privatbostadsvillkoren är inte uppfyllda enbart på grund av den omständigheten att tomtmarken ingår eller har ingått i en stamfastighet som vid avyttringstillfället är privatbostadsfastighet. Innebörden av bestämmelsen är att tomtmark – som egen enhet – på överlåtelsedagen måste vara avsedd att bebyggas med en privatbostad för att vara en privatbostadsfastighet. Bestämmelsen ger således inte utrymme för en tolkning som innebär att tomtmark automatiskt övertar stamfastighetens skattemässiga karaktär.

Bedömningen görs vid årets utgång eller på överlåtelsedagen. Det är ägarens/överlåtarens avsikt med marken vid överlåtelsetidpunkten som är avgörande.

Sker överlåtelsen till en närstående person som ämnar bebygga tomten för bostadsändamål, sker beskattning enligt reglerna för överlåtelse av privatbostadsfastighet. Sker däremot överlåtelsen till en person som inte är närstående till överlåtaren, sker beskattning enligt reglerna för överlåtelse av näringsfastighet.

I vissa situationer torde tröghetsregeln i 2 kap. 11 § IL bli tillämplig. (Se nedan beträffande avstyckad tomtmark som bildats före det år som avyttringen sker.)

Bedömningen görs på överlåtelsedagen och kan avse såväl avstyckad som ej avstyckad tomtmark och görs då enligt följande:

Avser försäljningen avstyckad mark som bildats och överlåts under samma år, gäller samma förutsättningar som när försäljningen avser ännu ej avstyckad mark. Den avyttrade tomt-

marken har som egen enhet inte tidigare varit föremål för klassificering som privatbostadsfastighet. Av 2 kap. 13 § andra stycket IL framgår att villkoret för att tomtmark ska utgöra privatbostadsfastighet är att den är avsedd att bebyggas med en privatbostad. Bestämmelsen ger inte utrymme för en tolkning som innebär att tomtmark – som en egen enhet vid vinstberäkningen – automatiskt övertar stamfastighetens skattemässiga karaktär. Avgörande för bedömningen blir i stället om den som förvärvar tomtmarken för bostadsändamål är närstående eller inte närstående till överlåtaren.

Om försäljningen avser tomtmark som bildats före det år som avyttringen sker så utgjorde tomtmarken en egen fastighet vid utgången av föregående beskattningsår. Avyttras en sådan fastighet ska likaså privatbostadsvillkoren enligt 2 kap. 10 § IL prövas på överlåtelsedagen. Även i dessa fall blir det således avgörande för bedömningen om den som förvärvar marken för bostadsändamål är närstående eller inte närstående till överlåtaren. Om dock fastigheten vid föregående beskattningsårs utgång hade karaktären av privatbostadsfastighet, men skäl för omklassificering föreligger på avyttringsdagen därför att t.ex. överlåtelsen sker till en person som inte är närstående, bör tröghetsregeln i 2 kap. 11 § IL bli tillämplig.

31.4 Vinstberäkningen

31.4.1 Allmänt om vinstberäkningen och diverse begrepp m.m.

Kapitalvinsten beräknas som skillnaden mellan ersättningen för den avyttrade tillgången minskad med utgifterna för avyttringen och omkostnadsbeloppet (44 kap. 13 § IL). Beträffande omkostnadsbeloppet se vidare avsnitt 31.5.

Återföring av uppskovsbelopp

Är den sålda fastigheten en ersättningsbostad ska vinsten vid kapitalvinstberäkningen ökas med erhållet uppskovsbelopp (se vidare avsnitt 33).

Skattepliktig kapitalvinst/ avdragsgill kapitalförlust = kvotering

Av kapitalvinsten på en privatbostadsfastighet ska 22/30 tas upp till beskattning och av kapitalvinsten på en näringsfastighet ska 90 % tas upp (45 kap. 33 § IL).

Av kapitalförlusten vid avyttring av en privatbostadsfastighet ska 50 % dras av och av kapitalförlusten på en näringsfastighet ska 63 % dras av (45 kap. 33 § IL).

Detsamma gäller när ett handelsbolag i vilket en fysisk person eller dödsbo är delägare avyttrar en fastighet som utgör anlägg-

ningstillgång. Eftersom sådana delägare redovisar handelsbolagets kapitalvinst i inkomstslaget kapital är 90 % av kapitalvinsten skattepliktig och 63 % av kapitalförlusten avdragsgill (45 kap. 33 § IL).

Juridiska personer som redovisar avyttringen i inkomstslaget näringsverksamhet omfattas inte av reduceringsreglerna i 33 §. För sådana delägare gäller att vinsten är skattepliktig i sin helhet och att hela förlusten är avdragsgill.

31.4.2 Försäljningspris och försäljningsutgifter

Ersättning (försäljningspris, vederlag)

Som ersättning räknas det pris som avtalats mellan säljare och köpare. Vid byte anses marknadsvärdet av den tillbytta egendomen (t.ex. en annan villa eller en bostadsrätt) som ersättning för avyttrad egendom.

Försäljningsutgifter

Utgifter för avyttringen ska avräknas från ersättningen och inte inräknas i omkostnadsbeloppet (44 kap. 13 § IL).

Som försäljningsutgifter räknas mäklarutgifter och annan försäljningsprovision, advokatutgifter, utgifter för värdering av fastigheten och annat som säljaren haft för försäljningen t.ex. korrespondens, telefon och porto och resor för att förevisa fastigheten, allt under förutsättning att utgifterna inte ska dras av i någon annan förvärvskälla. När det gäller resor får avdrag endast avse sådana som sker i syfte att sälja fastigheten. Även premie för försäkring mot dolda fel är avdragsgill (Skatteverket 2009-12-10, dnr 131 859121-09/111).

Kostnader för att ställa i ordning fastigheten inför en försäljning (s.k. ”Homestaging” eller ”Homestyling”) kan vara en avdragsgill försäljningskostnad. Härmed avses vanligtvis utgifter för konsultation, inredning, möblering m.m. Avdrag medges inte för städning, flyttning och andra privata levnadskostnader. Eventuella utgifter för reparationer och underhåll är inte heller avdragsgilla som en försäljningskostnad, utan avdragsrätten får bedömas enligt reglerna för förbättringsutgifter (Skatteverket 2005-06-03, dnr 130 299804-05/111).

Försäkringsersättning

Utfallande belopp från en försäkring mot dolda fel ska tas upp som intäkt i kapitalvinstberäkningen. Nedsättning av köpeskillingen för fel på såld fastighet medför att kapitalvinsten ska sänkas med motsvarande belopp. Utfallande belopp av försäkringen ska då tas upp som en intäkt i kapitalvinstberäkningen, vilket sammantaget medför att kapitalvinsten sänks med ett belopp som motsvarar försäkringens självrisk (Skatteverket 2009-12-10, dnr 131 859121-09/111).

Ersättning som överstiger marknadsvärdet

Om egendom avyttrats över marknadsvärdet och överpriset ska tas upp som inkomst av tjänst hos säljaren eller säljaren närstående person, ska försäljningspriset anses motsvara marknadsvärdet. Det vanligaste fallet är att säljaren eller närstående till denne har en ekonomisk intressegemenskap med köparen, och köparen vill genom överbetalningen även kompensera säljaren för annat än den överlåtna fastigheten. Om säljaren beskattas för överpriset under tjänst, så ska motsvarande del inte ingå i beräkningen av kapitalvinsten (44 kap. 17 § IL och 11 kap. 1 § IL). Se även avsnitt 31.5.

Åtgärden att beskatta säljaren för lön för en del av ersättningen medför hos köparen att överpriset utgör en lönekostnad och ska inte ingå i ersättningen vid beräkningen av anskaffningsutgiften vid en framtida avyttring av fastigheten. Se även avsnitt 31.5.

Ersättning för inventarier

Om försäljningspriset för en näringsfastighet inkluderar inventarier som i avskrivningshänseende behandlas som inventarier, får dessa inte ingå i kapitalvinstberäkningen (45 kap. 10 § IL). Se avsnitt 31.4.5.

Värde av undantagsförmån

Värdet av undantagsförmån som säljaren förbehållit sig ska inte räknas in i försäljningspriset utan är intäkt av tjänst (10 kap. 2 § IL).

Egendomslivränta

Ersättning för avyttrad tillgång kan utgå i form av *tidsbegränsad livränta* eller *livsvarig livränta* (betr. livsvarig livränta, se 44 kap. 35 § IL och 11 kap. 37 § IL).

Fall av *tidsbegränsad livränta* kan delas in i två kategorier.

Den första kategorin avser de fall då köparen och säljaren har avtalat både köpeskillingen och storleken av de livräntor som framdeles ska betalas. Sådana avtal medför att kapitalvinsten ska beräknas på summan av den avtalade köpeskillingen och de i framtiden utfallande livräntebeloppen. Detta gäller både det fall att storleken av de framtida livräntebeloppen finns angiven direkt i avtalet och det fall då de framtida livräntebeloppen ska räknas upp med någon procentsats som anges i avtalet (44 kap. 36 § första stycket IL).

Den andra kategorin avser de fall då de i avtalet angivna livräntebeloppen ska räknas upp beroende på vissa framtida förhållanden, t.ex. förändringar i konsumentprisindex. I dessa fall kan man inte direkt från avtalet beräkna hur stort det sammanlagda beloppet kommer att bli (köpeskilling plus livränta). I sådana fall skiljer man i skattehänseende på å ena sidan de

livräntebelopp vars storlek anges direkt i avtalet och å andra sidan de tilläggsbelopp som ska utgå på grund av uppräkningen. Köpeskillingen jämte summan av de angivna livräntebeloppen utgör skattepliktig intäkt vid kapitalvinstberäkningen. De i framtiden utfallande tilläggsbeloppen ska i stället behandlas som ränta för både köpare och säljare (44 kap. 37 och 39 §§ IL). De ska alltså redovisas under inkomst av kapital som ränteinkomst i takt med att beloppen erläggs.

Till gruppen *livsvariga livräntor* räknas även sådana som ska utgå minst ett visst antal år eller högst ett visst antal år, om det dessutom anges att livräntan är livsvarig. Är det fråga om livsvarig livränta ska som intäkt vid kapitalvinstberäkningen tas upp det kapitaliserade värdet av det årliga livräntebeloppet. Härvid tillämpas tabell III (i vissa fall tabell II) till den numera upphävda lagen (1941:416) om arvsskatt och gåvoskatt. En del av den årliga utbetalningen ska dock behandlas som ränta och ska alltså redovisas under inkomst av kapital som ränteintäkt i takt med att beloppen erläggs. Hur stor del som årligen ska anses som ränta bestäms enligt vissa procentsatser som finns införda i en tabell under 11 kap. 37 § IL. Procentsatserna varierar i förhållande till mottagarens ålder (44 kap. 37 § IL).

Det belopp som anses som ränteinkomst för säljaren anses som ränteutgift för köparen (44 kap. 39 § IL).

Värdet vid byte av fastighet

Vid byte bör vederlaget för utbytt fastighet beräknas till värdet av den tillbytta egendomen. Jfr även RÅ 1991 ref. 98 som omnämnts i avsnitt 31.2.

31.4.3 Fastighetsreglering, klyvning och inlösen

Med avyttring av fastighet likställs överföring av mark eller andel i samfällighet genom fastighetsreglering enligt 5 kap. och uppdelning i lotter genom klyvning enligt 11 kap. fastighetsbildningslagen. Detta gäller om överföringen eller uppdelningen sker mot ersättning helt eller delvis i pengar. Detsamma gäller avstående av mark genom inlösen enligt 8 kap. samma lag.

Kapitalvinstreglerna för fastighet träder alltså i princip i funktion så snart som kontant ersättning ges ut vid marköverföring. Vinst som uppkommit vid inlösen enligt 8 kap. fastighetsbildningslagen beskattas alltid oavsett ersättningens storlek. Har den ersättning i pengar som en skattskyldig har fått vid överföring enligt 5 kap. eller en uppdelning enligt 11 kap. fastighetsbildningslagen inte överstigit 5 000 kr, är ingen del av kapitalvinsten skattepliktig (45 kap. 5 § första stycket IL).

Om ersättningen i pengar överstiger 5 000 kr, tas endast så stor del av hela kapitalvinsten upp, som ersättningen i pengar, minskad med 5 000 kr, utgör av den totala ersättningen, minskad med 5 000 kr. Större belopp än som motsvarar den del av ersättningen i pengar som överstiger 5 000 kr tas inte upp (45 kap. 5 § andra stycket IL).

Bestämmelsens hänvisning till att viss del av kapitalvinsten ”tas upp” innebär att sedan den kvotering har gjorts av kapitalvinsten som följer av 45 kap. 33 § IL, så ska beskattning ske av en kvotdel av den skattepliktiga vinsten med beaktande av en frigräns på 5 000 kr. För tillämpningen av 33 § krävs alltså uppgift om den avstådda marken härrör från en privatbostadsfastighet eller en näringsfastighet. Se nedanstående exempel.

Frigränsen på 5 000 kr gäller per delägare i fastigheten och gränsen på 5 000 kr ska tillämpas särskilt för varje förrättning oberoende av om den berör en eller flera taxeringsenheter.

Exempel

A avstår mark från näringsdelen av en lantbruksenhet. Marken uppskattas ha ett värde av 40 000 kr. I vederlaget får han dels mark uppskattad till 30 000 kr, dels pengar till ett belopp av 10 000 kr.

Vi antar att av köpeskillingen för A:s inköp av fastigheten belöper 6 250 kr på den avstådda marken. Anskaffningsutgiften är alltså 6 250 kr. A har dessutom haft förbättringsutgifter för markområdet med 5 300 kr.

Kapitalvinsten beräknas då på följande sätt:

Avstått mark för		40 000 kr
Avgår		
Anskaffningsutgift	6 250 kr	
Förbättringsutgifter	5 300 kr	-11 550 kr
Kapitalvinst		28 450 kr
Skattepliktig del	90 %	= 25 605 kr
På kontantersättningen belöpande andel		
10 000 - 5 000		4 064 kr
40 000 - 5 000	= 1/7; (1/7 av 28 450 =)	

A ska alltså ta upp en kapitalvinst om 4 064 kr av den kontantersättning om 10 000 kr som han fått vid fastighetsregleringen. Av kapitalvinsten om 4 064 kr är 90 % skattepliktigt dvs. 3 658 kr.

Konsumerat omkostnadsbelopp

Den frånhända marken i exemplet ovan hade ett totalt omkostnadsbelopp på 11 550 kr. A har i utbyte erhållit ny mark för 30 000 kr och kontant ersättning med 10 000 kr. Vid en framtida beräkning av fastighetens omkostnadsbelopp, får A inte tillgodoföra sig hela 11 550 kr, eftersom en del har konsumerats vid denna vinstberäkning. Omkostnadsbeloppet för den mark som avyttrats och som konsumerats ska anses motsvara så stor del som den kontanta ersättningen utgör av hela ersättningen för marken (45 kap. 25 § tredje stycket IL). A ska reducera omkostnadsbeloppet för fastigheten med 2 888 kr (10 000/40 000 x 11 550).

31.4.4 Allframtidsupplåtelse

Upplåtelse mot engångsersättning jämställs med fastighetsavyttring

Engångsersättning vid upplåtelse av nyttjanderätt eller servitutsrätt till fastighet på obegränsad tid (allframtidsupplåtelse) jämställs 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).

Årlig ersättning för servituts-upplåtelse

Om ersättningen för servitutsupplåtelse erhålls periodiskt och inte som engångsbelopp vid allframtidsupplåtelse beskattas ersättningen som en hyresinkomst. För en näringsfastighet tas ersättningen upp i näringsverksamheten (13 kap. 1 § och 15 kap. 1 § IL) och för en privatbostadsfastighet tas ersättningen upp som inkomst av uthyrning i kapital (42 kap. 30 § IL). Se KR Sundsvall 1 augusti 2001, mål nr 1504-2000 m.fl.

Övrig ersättning pga. upplåtelsen

Avser upplåtelsen en näringsfastighet och övrig ersättning som erhålls avser t.ex. ersättning för mistad gröda, skördeolägenheter och tillväxtförlust sker beskattning däremot som inkomst av näringsverksamhet.

Avser upplåtelsen en privatbostadsfastighet och övrig ersättning som erhålls avser faktisk kostnad för t.ex. flyttning av staket, ny gårdsinfart och dylikt är i regel ersättningen skattefri, men påverkar omkostnadsbeloppet vid en framtida vinstberäkning. Bedömningarna i dessa fall kan vara svåra beroende på hur avtalet i samband med allframtidsupplåtelsen är utformat.

Allframtids-upplåtelse och ersättning för

– rotpost

Har den skattskyldige i samband med allframtidsupplåtelse fått ersättning på grund av upplåtelse av avverkningsrätt ska ersättningen, om den skattskyldige yrkar det, anses som engångsersättning på grund av allframtidsupplåtelsen (45 kap. 8 § första stycket IL).

– skogsprodukter

Har den skattskyldige i samband med allframtidsupplåtelsen fått ersättning för avyttrade skogsprodukter får 60 % av ersättningen behandlas som engångsersättning på grund av allframtidsupplåtelse (45 kap. 8 § första stycket IL). Resten av ersättningen, 40 %, tas upp som skogsinkomst i näringsverksamheten.

Ersättning för upplåtelse och skog på samma år

Möjligheten att få medräkna skogslikvider i kapitalvinstberäkningen gäller dock endast om skatteplikt för ersättningen för avverkningsrätten eller skogsprodukterna inträtt under samma beskattningsår som ersättningen på grund av allframtidsupplåtelsen (45 kap. 8 § andra stycket IL).

Bestämmelserna om vinstberäkning vid avyttring av fastighet som tidigare under innehavet ingått i en gemensam taxeringsenhet gäller även vid allframtidsupplåtelser (45 kap. 4 och 9 §§ IL). Se avsnitt 31.3.1.

31.4.5 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).

31.5 Omkostnadsbeloppet

31.5.1 Allmänt om omkostnadsbeloppet

Med omkostnadsbeloppet avses anskaffningsutgiften för fastigheten och förbättringsutgifter under innehavstiden. Förbättringsutgifter nedlagda efter den 1 juli 2009 ingår inte i omkostnadsbeloppet till den del skattereduktion har tillgodoräknats den skattskyldige för utgiften (44 kap. 14 § IL). Se vidare avsnitt 31.7.

I omkostnadsbeloppet får inte inräknas utgifter som täckts genom skattefria försäkringsersättningar, näringsbidrag eller statliga och kommunala bidrag (44 kap. 18 § IL).

Inteckningskostnader

Utgift för inteckning av fastighet är en avdragsgill kostnad vid kapitalvinstberäkningen när en fastighet avyttras, under förutsättning att avdrag inte erhållits tidigare under innehavstiden. För näringsfastigheter är utgiften normalt avdragsgill i verksamheten redan det år då kostnaden uppkommer.

Inteckningskostnaden är inte avdragsgill som förvaltningsutgift eller som övrig utgift i kapital. Den kan inte heller ingå i omkostnadsbeloppet för annan egendom än den fastighet som inteckningen avser (Skatteverket 2004-09-24, dnr 130 568631-04/113).

Köpeskilling som tjänstebeskattades vid förvärvet

Om fastigheten har förvärvats till ett pris över marknadsvärdet och överskjutande del har beskattats som lön får överskjutande del inte ingå i anskaffningsutgiften (jfr 44 kap. 17 § IL, se avsnitt 31.4.2).

Undantagsförmån m.m.

I omkostnadsbeloppet får inte medräknas undantagsförmån, livränta eller ersättning för inventarier (RÅ 1969 ref. 62).

Fastighet som köpts ut från bostadsrättsförening

Vid avyttring av fastighet, som säljaren tidigare har förvärvat genom utköp från bostadsrättsförening, ska anskaffningsutgiften bestämmas med utgångspunkt i den köpeskilling som fastställdes vid utköpet. Således får anskaffningsutgiften för bostadsrätten inte räknas med. Inte heller får sådana förbättringsutgifter, som lagts ned på fastigheten innan utköpet skedde, beaktas (jfr RÅ 1974 ref. 10, återgivet i RRK R74 1:33, RÅ 1980 1:29). Om den skattskyldige beskattades för ett underpris vid utköpet från bostadsrättsföreningen, får underpriset läggas till den avtalade köpeskillingen (Skatteverket 2010-11-03, dnr 131 627912-10/111).

Ersättningsfond för mark/kapitalvinst

Om avsättning till ersättningsfond för mark eller kapitalvinst gjordes när fastigheten förvärvades så ska fonden reducera omkostnadsbeloppet vid kapitalvinstberäkningen (45 kap. 18 § IL).

Detta gäller också för en privatbostadsfastighet som tidigare under innehavet bytt karaktär från näringsfastighet till privatbostadsfastighet. När avskattning gjordes vid karaktärsbytet återfördes ersättningsfond för byggnad och markanläggning men ersättningsfonden för mark/kapitalvinst berördes inte av karaktärsbytet. Den ska nu reducera omkostnadsbeloppet när privatbostadsfastigheten avyttras.

Ej återförda värdeminskningsavdrag

Har en privatbostadsfastighet tidigare under innehavet varit näringsfastighet och ändrat karaktär till privatbostadsfastighet gäller följande: Vid karaktärsbytet skulle återföring ske av värdeminskningsavdrag samt avskrivningar mot ersättningsfonder. Till den del återföring inte skedde på grund av reglerna

om värdenedgång ska omkostnadsbeloppet vid kapitalvinstberäkningen reduceras (45 kap. 16 § andra stycket IL). Se även avsnitt 31.5.4.2.

Fasta inventarier

I anskaffningsutgiften får inte medräknas utgifter för fasta inventarier och dylikt. Det är en följd av att sådana inventarier inte får ingå i försäljningspriset vid avyttringen. Se avsnitt 31.4.5.

31.5.2 Anskaffningsutgiften/Inköpspris

Köpeskilling

Anskaffningsutgiften kan utgöras av köpeskilling för en redan bebyggd fastighet samt inköpsprovision, lagfartskostnader och dylikt. Anskaffningsutgiften kan även utgöras av ett markförvärv på vilken nybyggnation (förbättring) därefter sker.

31.5.2.1 Fastigheter förvärvade före år 1952

Schablonmässig anskaffningsutgift

En fastighet anses förvärvad den 1 januari 1952 i de fall förvärvet skett före år 1952. Anskaffningsutgiften beräknas då till 150 % av fastighetens taxeringsvärde år 1952. Kan man visa att verkliga köpeskillingen för fastigheten översteg 1952 års taxeringsvärde, får den verkliga köpeskillingen användas som anskaffningsutgift. Andra utgifter före år 1952 får dock inte medräknas.

Fanns det inte ett taxeringsvärde för fastigheten för år 1952, får ett motsvarande värde uppskattas med ledning av det dåvarande taxeringsvärdet för den fastighet som den nu avyttrade fastigheten ingått i eller det närmast därefter åsatta taxeringsvärdet (45 kap. 28 § IL).

Fastighet utomlands

För fastigheter utomlands kan inte ett taxeringsvärde år 1952 åberopas. Fastigheter utomlands som förvärvats före år 1952, anses i stället förvärvade den 1 januari år 1952 för en ersättning som motsvarar deras marknadsvärde vid den tidpunkten. Även för dessa fastigheter gäller att om faktiskt erlagd ersättning vid förvärvet före år 1952 överstiger marknadsvärdet 1 januari år 1952, får det faktiska förvärvspriset i stället användas (45 kap. 29 § IL).

Uppdelning på privatbostadsdel respektive näringsdel

För gamla taxeringsvärden saknas uppdelning på vad som idag är småhus på lantbruksenhet och övriga delar av en lantbruksenhet. Byggnadsvärdet från 1952 inkluderar såväl mangårdsbyggnad som ekonomibyggnader. Detta leder till problem vid avyttring av hela eller delar av en lantbruksenhet, eftersom vinstberäkningen ska göras särskilt för privatbostadsfastig-

heten respektive näringsfastigheten och en uppdelning av anskaffningsutgiften måste göras.

För fastighetstaxeringsvärden som åsatts fr.o.m. år 1975 finns uppdelning på bostadsbyggnad och övriga enheter.

För äldre förvärv kan fördelning av anskaffningsutgiften ske utifrån taxeringsvärdet vid avyttringen. Ett skäl att inte godta en sådan fördelning kan vara att omfattande ny-, till- eller ombyggnad skett under innehavstiden, vilket ofta torde vara fallet. Har sådan väsentlig förändring skett under innehavet på en fastighet som förvärvats före år 1975, torde 1975 års taxeringsvärde vara ett bättre underlag för fördelning av förvärvspriset, än det taxeringsvärde som gäller vid avyttringen.

31.5.2.2 Förvärv genom arv, gåva, testamente, bodelning eller liknande

Om fastigheten förvärvats genom arv, gåva eller liknande gäller kontinuitetsprincipen, som innebär att anskaffningsutgiften är vad den föregående ägaren erlade när denne förvärvade fastigheten genom köp eller byte eller därmed jämförligt förvärv. Skulle också föregående ägare ha förvärvat fastigheten på motsvarande sätt så används anskaffningsutgiften vid det förvärv som senast skedde genom köp eller byte. Observera att den generella bortre gränsen för fastighetsförvärv år 1952 gäller även när kontinuitetsprincipen tillämpas (44 kap. 21 § första stycket IL). Se även avsnitt 31.2, kantrubrik ”Köp eller arv”.

31.5.3 Förbättringsutgifter

Avdrag får göras för utgifter för förbättringar som skett på fastigheten under innehavet. Har fastigheten förvärvats genom arv, testamente, bodelning eller gåva, innebär kontinuitetsprincipen att avdragsrätten för förbättringar även gäller förbättringar som gjorts av tidigare ägare.

Utgifterna hänförs normalt till det år då faktura eller räkning erhållits som visar vilka arbeten som utförts (45 kap. 11 § IL).

Utgifter för att säljaren efter försäljningen åtgärdar s.k. dolda fel på fastigheten är avdragsgilla i samma utsträckning som hade gällt om säljaren i stället utfört samma arbete omedelbart före försäljningen (Skatteverket 2009-09-15, dnr 131 704914-09/111).

31.5.3.1 Förbättringsutgifter på privatbostadsfastighet

Minst 5 000 kr per år

Med förbättringsutgifter avses såväl ny-, till- och ombyggnad som förbättrande reparationer och underhåll. Ett villkor för

avdragsrätt för förbättringsutgifter är att dessa per år sammanlagt uppgår till minst 5 000 kr (45 kap. 11 § IL).

Ny-, till- eller ombyggnad (grundförbättringar)

Åtgärder som avser ny-, till- eller ombyggnad räknas som grundförbättringar. För grundförbättringar görs ingen prövning om de är förbättrande eller medfört ett bättre skick. Sådana åtgärder räknas alltid som avdragsgilla förbättringsutgifter om den årliga beloppsgränsen för förbättringsutgifter är uppnådd. Som grundförbättringar räknas även utgifter som inte har direkt karaktär av ny-, till- eller ombyggnad, men som tillför fastigheten eller byggnaden något som inte funnits tidigare. Vanliga exempel på sådana grundförbättringar är t.ex. nytillskott av diskmaskin, anskaffning av braskamin, utökning av antalet köks- eller klädskåp och liknande. Även vid utbyte eller vid reparationer och underhåll av fastighetsdelar kan i vissa fall avdragsgilla grundförbättringar uppkomma. Förbättringen kan anses motsvara den fördyring som uppstår genom att välja en väsentligt bättre och dyrare byggnadsdel än tidigare. Se exempel längre fram om byte av träfasad till tegel.

Den tidsgräns som gäller för reparationer och underhåll, gäller inte för grundförbättringar.

Förbättrande reparationer och underhåll ej äldre än 5 år

Avser utgifterna förbättrande reparationer och underhåll medges avdrag om utgifterna hänför sig till avyttringsåret eller något av de fem föregående beskattningsåren och dessutom har medfört att fastigheten vid avyttringen är i bättre skick än vid förvärvet (45 kap. 12 § IL).

Reparation och underhåll utgör åtgärder som har till syfte att återställa eller bibehålla en byggnad i samma skick som när den ny-, till- eller ombyggdes, och avser delar och detaljer som normalt behöver lagas eller bytas en eller flera gånger under en byggnads livslängd. Typiska reparations- och underhållsåtgärder är t.ex. in- och utvändig ommålning, utbyte av takbeklädnad, byte av vitvaror, element, värmepanna, golv- och väggmaterial osv. Åtgärderna medför inte att en grundförbättring skett även om en viss förbättring sker av byggnaden. Den tekniska utvecklingen medför ofta att ett mera exakt återställande inte är möjligt.

Exempel

Person A säljer en privatbostad år 2011. År 2003 lade A ned 10 000 kr på förbättringar. Därav avsåg 4 000 kr kostnader för ombyggnad och 6 000 kr förbättrande reparationer. Ingetdera av dessa belopp berättigar A till

något avdrag. Reparationsutgifterna är äldre än fem år och får därför inte beaktas, och tagna för sig understiger ombyggnadskostnaderna 5 000 kr.

Teknisk utveckling/ standard-förbättring

Standardförbättringar av vitvaror, oljepannor, köksskåp m.m. genom den vanliga tekniska utvecklingen utgör inte grundförbättring. Argumentet att t.ex. en frys eller ett kylskåp är energisnålare än tidigare, medför inte att utgiften till någon del anses vara grundförbättring (KRNJ 97-04-08, mål nr 3365-1996 och KRNJ 99-08-25, mål nr 2681-1997).

Bestämmelserna innebär att om åtgärderna vid avyttringen inte längre bedöms förbättrande eller endast delvis förbättrande kan avdraget understiga 5 000 kr. Bestämmelserna innebär dessutom att om ett hus var nytt när det förvärvades kan en underhålls-, reparations- eller utbytesåtgärd inte medföra annat än att huset återställs i sitt ursprungliga nyskick. Avdragsrätt föreligger då inte.

Om dock åtgärderna utförs på ett hus som inte var nytt när det förvärvades, måste en bedömning göras av husets skick vid förvärvstidpunkten.

Exempel

År 2007 reparerade A sin privatbostad för 10 000 kr. Därav medförde 6 000 kr en förbättring. Under A:s innehavstid förslits bostaden, men när den säljs år 2011 återstår 3 000 kr som en förbättring/värdehöjning. A får avdrag med detta belopp. Det behöver således inte återstå minst 5 000 kr av förbättringsutgifterna.

Sammanfattningsvis innebär reglerna följande.

Förbättringsåtgärder som avser ny-, till- eller ombyggnad eller därmed jämställda grundförbättringar är alltid avdragsgilla under förutsättning att de årligen, tillsammans med eventuella förbättrande reparationer, uppgår till sammanlagt 5 000 kr. De förbättrande reparationer som avses ska hänföra sig till avyttringsåret eller de fem föregående beskattningsåren.

Delvis reparation och delvis förbättring

En och samma åtgärd kan innefatta både reparation, för vilken avdrag inte ska medges, och en avdragsgill förbättring. Man måste skilja på om förbättringsåtgärden är en grundförbättring, vilket innebär att fastigheten tillförs något som inte funnits tidigare, eller om förbättringsåtgärden är en förbättrande reparation.

Är det fråga om en grundförbättring föreligger ”evig” avdragsrätt på samma sätt som för ny-, till- eller ombyggnadsåtgärder, medan en förbättrande reparation förutsätter att åtgärden gjorts inom 5 år före avyttringsåret.

Exempel

En fasadbeklädnad av trä ersätts med tegel för en kostnad om 170 000 kr. En ny träfasad skulle ha kostat 100 000 kr. Byte till tegelfasad som är väsentligt bättre och dyrare, utgör grundförbättring eftersom det inte fanns tidigare. För merkostnaden på 70 000 kr föreligger evig avdragsrätt som för ny-, till- eller ombyggnad.

Den del som skulle ha motsvarat utbyte av träfasaden, 100 000 kr, utgör reparation. Om huset var gammalt när det förvärvades kan även viss del av den reparationen vara förbättrande. Det förutsätter dock att åtgärderna i exemplet utförts inom 5 år före avyttringsåret. Om huset var nytt när det förvärvades är ingen del av reparationskostnaden förbättrande.

Exempel

Plastmatta ersätts med parkettgolv. En liknande modern plastmatta skulle kosta ca 150 kr per kvm och parkettgolvet kostar 350 kr per kvm. Bytet till parkettgolv som är väsentligt dyrare och bättre innebär att 200 kr per kvm hänförs till grundförbättring och 150 kr hänförs till reparation. Om golvbeklädnaden var gammal och sliten när fastigheten förvärvades kan även viss del av den beräknade reparationskostnaden för plastmattan vara avdragsgill. Förutsätter dock att åtgärderna i exemplet utförts inom 5 år före avyttringsåret. Om huset var nytt när det förvärvades är ingen del av reparationskostnaden avdragsgill.

Exempel

Den gamla värmepannan ersätts med en bergvärmepump. Kostnad för borrning och värmepump m.m. uppgår till 110 000 kr. Kostnad för att byta till ny värmepanna skulle ha uppgått till 48 000 kr. Merkostnaden för att byta till bergvärme, 62 000 kr, utgör en avdragsgill grundförbättring (ombyggnad) och 48 000 kr hänförs till reparation. Om värmepannan var gammal när huset förvärvades kan även viss del av den beräknade reparationskostnaden för värmepannan vara avdragsgill. Förutsätter dock att åtgärderna i exemplet utförts inom 5 år

före avyttringsåret. Om huset var nytt när det förvärvades är ingen del av reparationskostnaden avdragsgill.

Delägares förbättrings-kostnader

Förbättringskostnader fördelas mellan delägare efter deras ägarandel i fastigheten. I enstaka fall förekommer att delägarna fördelar kostnaderna efter annan grund eller att en delägare vill ha avdrag för hela kostnaden, och hävdar att avdraget ska göras av den som betalat utgiften, dvs. den vars namn står på faktura, kvitto eller liknande handling.

När det gäller fördelning mellan äkta makar och de som sammanbor under äktenskapsliknande former, bör höga beviskrav ställas och även särskilda skäl föreligga för att frångå fördelning efter andelstal, med hänsyn till den starka ekonomiska gemenskap som råder inom ett äktenskap och därmed jämställt förhållande. Den ekonomiska gemenskapen kommer vanligtvis till uttryck genom att man bär varandras utgifter genom att betala olika saker inom ramen för den gemensamma ekonomin.

När det gäller oberoende delägare torde det vara lättare för en viss delägare att visa att denne ensam bekostat en viss åtgärd för vilket avdrag yrkas.

Ej styrkta förbättrings-utgifter

Den grundläggande principen för avdragsrätt är att utgifterna ska verifieras med fakturor och kvitton (45 kap. 11 § andra stycket IL, prop. 1967:153 s. 143 och prop. 1975/76:180 s. 132–133). Om utgifterna inte kan verifieras men godtagbar utredning visar åtgärdernas omfattning, art, och tidpunkt, kan det finnas skäl att uppskatta utgiften för förbättringsåtgärderna till ett skäligt belopp. Vad som är skäligt får bedömas i varje enskilt fall på grundval av den bevisning som finns i ärendet.

Högsta förvaltningsdomstolen har i dom (RÅ 2002 ref. 73) när en skattskyldig inte har kunnat visa fakturor eller kvitton, uppskattat förbättringsutgifterna till ett skäligt belopp. Den skattskyldige hade i målet visat ritningar, handlingar från fastighetstaxeringen, beslut om bostadslån utvisande godkänd byggkostnad, fotografier från nybyggnationen, samt SCB:s statistik över byggkostnader de år när åtgärderna utfördes. Högsta förvaltningsdomstolen ansåg att det fanns en godtagbar utredning om förbättringsåtgärdernas omfattning, men att utredning saknades om kostnadernas storlek. Avdrag medgavs med skäligt belopp.

Om underlag i form av fakturor eller liknande saknas måste den skattskyldige lämna en godtagbar utredning som visar vilka förbättringsåtgärder som gjorts. Enbart ett påstående är

inte tillräckligt, inte heller en specifikation över vad som ska ha utförts eller anskaffats. Det innebär att avdrag endast bör komma ifråga för sådana åtgärder som kan dokumenteras och verifieras av andra handlingar som bygglov, ritningar, kreditiv, uppgifter ur fastighetsdeklarationer osv. Uppräkningen går inte att göra heltäckande utan en bedömning får ske från fall till fall. När uppskattning görs i avsaknad av faktiskt underlag för utgifterna, bör bedömningen av det belopp med vilket avdrag ska medges, kännetecknas av försiktighet.

Återförda förbättrande reparationer

Har en privatbostadsfastighet tidigare under innehavet varit näringsfastighet och ändrat karaktär till privatbostadsfastighet gäller följande: När fastigheten övergick från näringsfastighet till privatbostadsfastighet innebar bestämmelserna om återföring att värdeminskningsavdrag och liknande samt vissa förbättrande reparationer återfördes i inkomstslaget näringsverksamhet (26 kap. 8 § IL). De reparations- och underhållsutgifter som härigenom återförs får alltid öka omkostnadsbeloppet när en sådan privatbostadsfastighet säljs. Någon 5-årig tidsgräns gäller inte för dessa återförda förbättringsutgifter (45 kap. 13 § IL).

31.5.3.2 Förbättringsutgifter m.m. på näringsfastighet, allmänt

En näringsfastighet är antingen lagertillgång eller kapitaltillgång. 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 vinstberäknas enligt kapitalvinstreglerna och redovisas av fysisk person och dödsbo i inkomstslaget kapital (13 kap. 6 § IL). Samtidigt ska återföring göras i inkomstslaget näringsverksamhet av värdeminskningsavdrag m.m. och avdrag för reparation och underhåll, som erhållits vid tidigare års inkomsttaxeringar (avsnitt 31.5.4).

Juridisk person

Även för juridiska personer beskattas avyttringen med vissa inskränkningar enligt samma kapitalvinstregler som för fysiska personer men redovisningen görs i inkomstslaget näringsverksamhet (13 kap. 2 § IL).

Fastigheter som ägs av handelsbolag utgör alltid näringsfastigheter (13 kap. 2 och 4 §§ IL). Handelsbolags avyttring av fastigheter beskattas liksom handelsbolagens övriga inkomster hos delägarna. Dessa beskattas därvid enligt vad som sägs i avsnitt 44.

Delägare som är fysiska personer beskattas i inkomstslaget kapital för kapitalvinster vid handelsbolagets försäljning av fastighet (13 kap. 4 § andra stycket IL).

Anskaffnings- och förbättrings-utgifter

För en näringsfastighet medges avdrag i näringsverksamheten för anskaffnings- och förbättringsutgifter. Avdrag sker antingen i form av värdeminskningsavdrag eller som direktavdrag avseende reparationer och underhåll. För kapitalvinstberäkningen gäller som generell princip att avdrag medges för anskaffningsutgift och förbättringsutgifter (44 kap. 13–14 §§ IL). För att undvika dubbelavdrag ska medgivna värdeminskningsavdrag återföras i näringsverksamheten. För förbättrande reparationer och underhåll medges inget avdrag om inte dessa varit föremål för återföring. Till den del sådana utgifter återförts föreligger avdragsrätt med motsvarande belopp vid kapitalvinstberäkningen. Se nedan och avsnitt 31.5.4.

Förbättrings-utgifter avseende ny-, till- eller ombyggnad

Förbättringsutgifter avseende ny-, till- eller ombyggnad för näringsfastigheter läggs upp på avskrivningsplan. De är avdragsgilla vid den löpande inkomstbeskattningen i form av värdeminskningsavdrag. Eftersom medgivna värdeminskningsavdrag ska återföras som intäkt i näringsverksamheten i samband med avyttring, är kostnaderna för ny-, till- och ombyggnad avdragsgilla vid kapitalvinstberäkningen. Någon motsvarighet till de belopps- och tidsgränser som gäller för avdragsrätt för förbättringsutgifter beträffande privatbostadsfastigheter finns alltså inte för ny-, till- eller ombyggnadsåtgärder som lagts på värdeminskningsplan (45 kap. 11 § IL).

Inteckningskostnader

Utgiften för inteckning i näringsfastighet är normalt avdragsgill i verksamheten redan det år kostnaden uppkom. Har avdrag medgetts i verksamheten är inteckningskostnaderna inte avdragsgilla vid kapitalvinstberäkningen för fastigheten.

Reparationer och underhåll

Avdrag för utgifter för reparation och underhåll av en näringsfastighet medges i näringsverksamheten. Eftersom utgifterna redan är avdragna föreligger i princip inte avdragsrätt för dessa vid kapitalvinstberäkningen. Om utgifterna nedlagts under avyttringsåret eller de fem föregående beskattningsåren kan de bli föremål för återföring om de bedömts förbättrande. Någon begränsning av återföringen i likhet med reglerna om återföring av värdeminskningsavdrag när fastighet gått ner i värde finns inte för förbättrande reparationer. Förbättrande reparationer ska således alltid återföras. Till den del återföring sker ska utgiften inräknas i omkostnadsbeloppet (45 kap. 13 § IL). Se avsnitt 31.5.4.

Värdenedgång och återföring

För återföring av värdeminskningsavdrag och liknande gäller dock följande: Har fastighet nedgått i värde under innehavet, ska återföring av värdeminskningsavdrag inte ske, till den del värdeminskningsavdragen motsvaras av värdenedgången. De värdeminskningsavdrag som inte återförs ska i stället reducera omkostnadsbeloppet vid vinstberäkningen (45 kap. 16 § IL). Se avsnitt 31.5.4.

Reparationer och underhåll i samband med statligt räntebidrag

Har statligt räntebidrag beviljats för en ombyggnad gäller följande: Till den del som utgifterna för ombyggnaden jämte utgifterna för reparationer och underhåll ryms inom den för räntebidraget godkända kostnaden, ska utgifterna räknas in i byggnadens anskaffningsvärde och läggas upp på avskrivningsplan (19 kap. 13 och 24 §§ IL).

Reparationer och underhåll av andelshus

Till den del som en delägares kostnad för reparation och underhåll överstiger 10 % av hans andel av fastighetens taxeringsvärde ska utgifterna räknas in i byggnadens anskaffningsvärde (19 kap. 3 och 13 §§ IL).

31.5.4 Värdeminskningsavdrag och liknande för näringsfastigheter

31.5.4.1 Allmänt om återförande av värdeminskningsavdrag m.m.

För näringsfastigheter medges under innehavstiden värdeminskningsavdrag för fastighets anskaffningsutgift samt för utgifter avseende ny-, till- eller ombyggnad. För reparations- och underhållsutgifter medges direktavdrag. Dessutom erhålls skogsavdrag och avdrag för substansminskning för vissa fastigheter. Avskrivning kan också ske mot ersättningsfonder.

Varför och hur sker återföring?

Vid kapitalvinstberäkningen medges avdrag för anskaffningsutgiften samt förbättringsutgifter under innehavstiden, dvs. fastighetens hela omkostnadsbelopp. För att undvika dubbelavdrag måste återföring ske för den del av dessa utgifter som redan dragits av i form av årliga värdeminskningsavdrag.

Återföring innebär att vissa avdrag som medgetts under innehavstiden tas upp till beskattning i inkomstslaget näringsverksamhet.

I 26 kap. 2 § IL anges vilka avdrag som avses. Med de begränsningar som anges nedan ska återföring göras med belopp motsvarande medgivna avdrag för

- värdeminskning på byggnad eller markanläggning,
- skogsavdrag,

– substansminskning,

– avskrivning mot ersättningsfond och liknande fond samt

– förbättrande reparationer och underhåll.

Återföring görs även då juridisk person avyttrar näringsfastighet som inte är omsättningstillgång.

Förbättrande reparationer och underhåll

Vinst vid avyttring av fastighet beskattas hos fysisk person och dödsbo i inkomstslaget kapital. Vid en avyttring av fastighet skulle den värdeökning som uppkommer genom t.ex. förbättrande reparationer beskattas efter den lägre skattesats i kapital än den som gällde när kostnaden drogs av i näringsverksamheten. Bestämmelserna om återföring av förbättrande reparationer har tillkommit i syfte att neutralisera denna effekt och för att förhindra skatteplanering.

För reparations- och underhållsutgifter har direktavdrag medgetts. Avdrag som har gjorts under beskattningsåret eller något av de fem föregående beskattningsåren, ska återföras till den del de medfört att fastighetens skick är bättre vid avyttringen än vid ingången av femte beskattningsåret före avyttringsåret. Har fastigheten förvärvats senare än fem år före avyttringen genom köp eller byte sker jämförelsen vid förvärvstidpunkten (26 kap. 2 § IL).

Tidpunkt för återföringen

Återföring sker vid avyttring av näringsfastighet som inte är lagertillgång (26 kap. 1−2 §§ IL).

31.5.4.2 Begränsad återföring vid värdenedgång

Om fastigheten sålts med förlust (gått ned i värde) gäller följande:

Oavsett värdenedgången ska alltid återföring ske för förbättrande reparationer.

Övriga medgivna avdrag, dvs. värdeminskningsavdrag och liknande, ska inte återföras till den del ersättningen understiger omkostnadsbeloppet vid vinstberäkningen (26 kap. 5 § IL). Observera att jämförelsen sker mellan omkostnadsbeloppet och *ersättningen* – inte försäljningsintäkten. Det innebär att man bortser från eventuella försäljningsutgifter. Omkostnadsbeloppet vid denna beräkning ska inte minskas med värdeminskningsavdrag som på grund av förlusten inte ska återföras.

Ej återförda belopp reducerar omkostnadsbeloppet

Den del av värdeminskningsavdrag m.m. som inte ska återföras ska i stället minska omkostnadsbeloppet vid vinstberäkningen.

Exempel

Kapitalvinstberäkning samt återföring vid värdenedgång.

Förutsättningar

1992	Förvärv av näringsfastighet	1 000 000
	Lagfart samt andra förvärvskostnader	45 000
2002	Ombyggnad	900 000
2006	Reparationer	200 000
2011	Avyttring, ersättning	2 000 000
	Försäljningskostnader	70 000

Av reparationerna år 2006 bedöms 100 000 vara förbättrande. Värdeminskningsavdrag har medgivits med 540 000.

Steg 1:

Beräkning av värdenedgång för återföring av värdeminskningsavdrag (26 kap. 5 § IL)

2 000 000 - (1 000 000 + 45 000 + 900 000 + 100 000) = -45 000

Observera att vid denna beräkning bortses från försäljningskostnader, uppskovsbelopp och värdeminskningsavdrag.

Beräkningen leder till att omkostnadsbeloppet överstiger ersättningen med 45 000 kr. Motsvarande del av värdeminskningsavdragen ska inte återföras i näringsverksamheten utan i stället reducera omkostnadsbeloppet i kapital. Återföring i näringsverksamheten görs med 495 000 kr (540 000 - 45 000).

Steg 2:

Kapitalvinstberäkning och återföring i näringsverksamhet

	Kapitalvinst	Återföring
Ersättning	2 000 000	
Försäljningskostnad	- 70 000	
Förvärvsutgift	- 1 045 000	
Ombyggnad	- 900 000	
Reparation	- 100 000	100 000
Vm-avdrag	+ 45 000	495 000
Resultat i kapital/ Näringsverksamhet:	= -70 000	= 595 000

Kapitalförlusten blir 70 000 kr och återläggning i näringsverksamheten sker med 595 000 kr.

31.5.4.3 Återföring av värdeminskningsavdrag vid karaktärsbyte från näringsfastighet till privatbostadsfastighet

Återföring av värdeminskningsavdrag och förbättrande reparationer ska också ske om en näringsfastighet, eller del av sådan, ändrar karaktär till privatbostadsfastighet i samme ägares hand (26 kap. 8 § IL).

Detsamma gäller om en näringsfastighet övergår till ny ägare genom arv, testamente, gåva eller bodelning och den på grund av övergången blir eller kan antas bli privatbostad (26 kap. 9 § IL).

Om en näringsfastighet som utgör lagertillgång övergår till ny ägare genom arv, testamente, gåva eller bodelning *med anledning av makes död,* och den på grund av övergången blir eller kan antas bli privatbostad, så ska också återföring ske av värdeminskningsavdrag och förbättrande reparationer (26 kap. 13 § IL).

Vad innebär karaktärsbytet?

Karaktärsbytet innebär att tidigare medgivna avdrag för värdeminskning och förbättrande reparationer m.m. tas upp till beskattning i inkomstslaget näringsverksamhet (återförs) på samma sätt och i samma omfattning som om fastigheten skulle ha avyttrats (26 kap. 8 § första stycket IL).

Avskattning och ersättningsfond

Om byggnad och markanläggning under innehavet avskrivits mot ersättningsfond, återförs motsvarande avskrivning enligt samma regler som för vanliga avskrivningar (26 kap. 8 § första stycket IL).

En ersättningsfond för mark återläggs dock inte utan ska reducera anskaffningsutgiften vid en framtida kapitalvinstberäkning (45 kap. 18 § IL, jfr 31 kap. 18 § tredje stycket IL).

Marknadsvärdet beaktas

Vid återföringen av värdeminskningsavdrag måste därför, på samma sätt som vid en faktisk försäljning, beaktas om fastigheten gått ner i värde. En beräkning måste därför göras med stöd av fastighetens marknadsvärde vid tidpunkten för övergången till privatbostadsfastighet (26 kap. 8 § andra stycket IL).

Marknadsvärdet beaktas inte för lagerfastigheter

Reglerna om att värdeminskningsavdrag inte ska återföras i fall av värdenedgång gäller inte för lagerfastigheter. (Detta är en skillnad i jämförelse med tidigare regler i 22 § KL anv. p. 5, åttonde stycket, och motiveras i prop. 1999/2000:2, del 2, s. 342–343. Ändringen innebär att när lagerfastighet skiftar karaktär till privatbostadsfastighet ska värdeminskningsavdrag, oavsett värdet på fastigheten, återföras i sin helhet.)

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 och som avsåg förbättrande reparationer dras av vid kapitalvinstberäkningen på samma sätt och i samma omfattning som när vinstberäkning och återföring görs vid ett och samma tillfälle. Observera att för förbättrande reparationer som återförts på grund av dessa bestämmelser gäller inte någon femårsgräns (45 kap. 13 § andra stycket IL). Har värdeminskningsavdrag inte återförts på grund av värdenedgång, ska likaså anskaffningsutgiften vid en framtida avyttring reduceras (45 kap. 16 § andra stycket IL).

Exempel

Se föregående exempel ”Kapitalvinstberäkning samt återföring vid värdenedgång”.

Kommentar: Det belopp som i exemplet utgör ersättning vid försäljningen, 2 000 000 kr, antas i stället vara marknadsvärdet vid karaktärsskiftet.

Fram till och med steg 1 görs beräkningen enligt samma modell som vid en faktisk avyttring.

Avskattningen leder till att återföring sker med 595 000 kr som utgörs av förbättrande reparationer med 100 000 kr samt värdeminskningsavdrag med 495 000 kr. De återförda värdehöjande reparationerna blir därigenom avdragsgilla vid en framtida försäljning av fastigheten. Av totala värdeminskningsavdragen på 540 000 kr återfördes endast 495 000 kr på grund av värdenedgång. De värdeminskningsavdrag som inte återförts, 45 000 kr, ska i stället reducera anskaffningsutgiften vid en framtida försäljning.

Karaktärsskiftet utlöser inte någon kapitalvinstbeskattning.

31.5.5 Särskilt om ersättningsfond

Har den avyttrade fastigheten varit föremål för avskrivning mot ersättningsfond när den förvärvades, ska avskrivet belopp fördelas och dels beaktas vid återföringen i näringsverksamhet, dels reducera omkostnadsbeloppet vid beräkning av kapitalvinst i inkomstslaget kapital.

Ersättningsfonderna behandlas i avsnitt 66. Reglerna innebär följande vid avyttringen av den ursprungliga fastigheten och av

den fastighet (ersättningsfastigheten) 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 (31 kap. 5 § IL), kan den skattskyldige välja att redovisa kapitalvinsten i näringsverksamheten i stället för i inkomstslaget kapital (13 kap. 6 § IL). Kapitalvinsten blir därigenom intäkt i näringsverksamheten och berättigar till uppskov genom avsättning till ersättningsfond (31 kap. 7 § IL).

Eftersom det samtidigt är fråga om avyttring av en näringsfastighet, ska återföring av värdeminskningsavdrag m.m. ske enligt vanliga regler. Denna återföring berättigar också till avsättning till ersättningsfond (31 kap. 7 § IL). Denna sistnämnda avsättning får, när den tas i anspråk, samma karaktär som avskrivning mot en ersättningsfond för byggnad eller markanläggning.

Sammanfattningsvis medges avdrag för avsättning till ersättningsfond med belopp som motsvarar både kapitalvinsten och återförda belopp. Den erhållna ersättningen kan på så sätt obeskattad återinvesteras i en ersättningsfastighet.

Ersättningsfonds påverkan

När ersättningsfastigheten anskaffas ska den delen av ersättningsfonden som avser återförda värdeminskningsavdrag och reparationer tas i anspråk för avskrivning av den nya fastighetens byggnader (31 kap. 18 och 21 §§ IL). Vid en framtida försäljning av ersättningsfastigheten ska återföring av ersättningsfonden ske i vanlig ordning enligt 26 kap. 2 § 4 IL.

Den del av ersättningsfonden som avser uppskovet med kapitalvinsten beaktas först när ersättningsfastigheten säljs, och då genom att anskaffningsutgiften reduceras (31 kap. 21 § IL och 45 kap. 17 § IL).

Exempel. Avyttring av ursprungsfastighet

Förutsättningar

Näringsfastighet nr 1 förvärvades 1981 för 2 000 000 kr.
Ersättning vid expropriation i januari 1992: 2 800 000 kr.

Nedlagda kostnader

1981	Lagfart	30 000 kr
1983	Ombyggnad	200 000 kr
1984	Tillbyggnad	300 000 kr

Värdehöjande reparationer

1985	80 000 kr
1987	50 000 kr
1991	70 000 kr

Värdeminskning m.m.

Värdeminskningsavdrag 1981–1991	300 000 kr
Ianspråktagen investeringsreserv 1983	100 000 kr

Kapitalvinstberäkning

	Kapitalvinst	**Återföring**
Ersättning vid avyttring	2 800 000	
Inköpspris, lagfart	- 2 030 000	
Ombyggnad 1983	- 200 000	
Tillbyggnad 1984	- 300 000	
Förbättrande reparationer		
1985	0 *	
1987	- 50 000	+ 50 000
1991	- 70 000	+ 70 000
Värdeminskning 1981–1991		+ 300 000
Investeringsreserv		+ 100 000
	= 150 000	= 520 000

* Kostnaden räknas inte då den lades ned mer än fem år före avyttringen.

Avsättning till ersättningsfond får göras i inkomstslaget näringsverksamhet. Till ersättningsfond för mark avsätts för kapitalvinsten 150 000 kr och till ersättningsfond för byggnader och markanläggningar avsätts 520 000 kr, sammanlagt 670 000 kr.

Avyttring av ersättningsfastighet

Förutsättningar

Näringsfastighet nr 2 förvärvades 1993 för 4 000 000 kr. Avskrivning görs mot ersättningsfond för byggnad med 520 000 kr. Fastigheten säljs i juli 2011 för 8 800 000 kr.

Nedlagda kostnader

1993	Lagfart	60 000 kr
1994	Ombyggnad	100 000 kr
2000	Förbättrande reparationer	150 000 kr
2006	- ” -	75 000 kr
2011	Mäklararvode	240 000 kr

Värdeminskningsavdrag

1994–2010	113 000 kr

Den avskrivning som gjorts mot ersättningsfond för byggnad och markanläggning med 520 000 kr motsvarar återläggning vid avyttring av ursprungsfastigheten (se exemplet ovan). När ersättningsfastigheten nu avyttras ska återföring ske av denna fondavskrivning.

Vid beräkningen av kapitalvinsten ska dessutom omkostnadsbeloppet reduceras med den del av ersättningsfonden som motsvarar uppskovet med kapitalvinsten från ursprungsfastigheten, dvs. med 150 000 kr.

På detta sätt beskattas slutligen hela ersättningsfonden, 670 000 kr (150 000 + 520 000).

	Kapitalvinst	**Återföring**
Försäljningspris	8 800 000	
Mäklararvode	-240 000	
Förvärv m.m. 1993	-4 060 000	
Ombyggnad 1994	-100 000	
Reparation 2006	-75 000	+ 75 000
Ers.fond kapital	+ 150 000	
Ers.fond byggnad		+ 520 000
V-m avdrag		+ 113 000
	= 4 475 000	= 708 000
Skattepliktig kapitalvinst 90 %	4 027 500	

31.6 Omkostnadsbeloppet vid delavyttring och allframtidsupplåtelse

31.6.1 Delavyttring

Delavyttring

När en fastighetsägare inte avyttrar hela taxeringsenheten utan endast en del av denna blir det nödvändigt att proportionera anskaffningsutgiften. Tre metoder står till buds, här benämnda metod 1, 2 och 3 (45 kap. 19–21 §§ IL).

Exempel

Förutsättningar

År 1985. Förvärv av ursprungsfastighet (småhusenhet) med byggnad och tomt på 2 500 kvm för 130 000 kr. Taxeringsvärdet var vid förvärvet 120 000 kr varav mark 15 000 kr och byggnad 105 000 kr.

År 2011. Försäljning sker av 1 000 kvm tomtmark för 80 000 kr till närstående person. Vid avyttringen har fastigheten ett taxeringsvärde på 300 000 kr, varav mark 90 000 kr och byggnad 210 000 kr.

Den sålda tomtdelens påverkan på taxeringsvärdet bedöms uppgå till 30 000 kr, eftersom den har ett lägre värde än den del på vilken byggnad står.

Metod 1

Enligt metod 1 kan vinstberäkningen grundas på förhållandena på den avyttrade fastighetsdelen. Vid avdragsberäkningen beaktas den anskaffningsutgift och de förbättringsutgifter som faktiskt belöper på den del av fastigheten som avyttrats. Vid tillämpningen av beloppsgränserna på 5 000 kr för avdragsgilla förbättringsutgifter ska dock hänsyn tas till förhållandena på hela fastigheten (45 kap. 19 § IL). Inköpspriset för den sålda tomtmarken kan, om inte annan fördelningsgrund visas, framräknas genom proportionering med hjälp av taxeringsvärdet.

Lösning, metod 1

Av fastighetens anskaffningsutgift belöper på marken:

$$\frac{15\,000}{120\,000} \times 130\,000 = 16\,250$$

På avyttrad del belöper:

$$\frac{1\,000}{2\,500} \times 16\,250 = 6\,500$$

Kapitalvinsten blir 73 500 kr (80 000 - 6 500).

Denna metod fungerar tämligen väl när det gäller delförsäljning från privatbostadsfastigheter. Beräkningssättet blir betydligt mer komplicerat om försäljningen avser del av en lantbruksenhet. Då måste det ursprungliga förvärvspriset först fördelas som anskaffningsutgift på privatbostadsfastigheten (om sådan finns) respektive anskaffningsutgift på näringsfastigheten. Omkostnadsbeloppet för respektive del ska därefter fördelas efter de olika enheternas värden på respektive del.

Metod 2

Om den skattskyldige begär det ska omkostnadsbeloppet i stället beräknas med ledning av värderelationerna vid avyttringstillfället. Omkostnadsbeloppet tas då upp till ett belopp som motsvarar så stor del av fastighetens hela omkostnadsbelopp som vederlaget för den avyttrade fastighetsdelen utgör av fastighetens hela värde vid avyttringstillfället (45 kap. 20 § IL). För en lantbruksenhet avses med fastighet antingen privatbostadsfastighet eller näringsfastighet (2 kap. 13–14 §§ IL). För tillämpningen av metod 2 måste först en beräkning av

omkostnadsbeloppet för respektive fastighet göras. Se nedanstående kantrubrik ”Delavyttring från lantbruksenhet”.

Skatteverket anser att metod 2 även får användas när en icke avstyckad tomtdel av en småhusenhet som är privatbostadsfastighet säljs till utomstående personer. Att beskattningen i det här fallet ska ske som avyttring av hela beräkningsenheten näringsfastighet, fråntar inte säljaren rätten att fördela omkostnadsbeloppet för privatbostadsfastigheten enligt metod 2 på behållen respektive avyttrad del.

Delavyttring från lantbruksenhet

För en lantbruksenhet på vilken det finns en privatbostadsfastighet, leder uppdelningen av vinstberäkningen i 45 kap. 3 § IL till att en sådan taxeringsenhet skattemässigt utgörs av två fastigheter. När bestämmelsen i 45 kap. 20 § IL anger ”… det för hela fastigheten beräknade omkostnadsbeloppet …” så följer av den inledningsvis i 45 kap. 3 § IL gjorda uppdelningen att därmed avses för en lantbruksenhet antingen privatbostadsfastigheten eller näringsfastigheten. Beräkningen enligt 45 kap. 20 § IL blir således beroende av om delavyttringen görs från privatbostadsdelen eller näringsdelen av en lantbruksenhet.

Svårigheten vid en sådan beräkning ligger ofta i att bestämma vilket värde hela fastigheten hade omedelbart före försäljningen. Oftast måste någon form av schablonberäkning tillgripas.

Enligt praxis (se även prop. 1975/76:180 s. 69 och 140) kan man utgå från fastighetens taxeringsvärde vid försäljningstillfället. Detta minskas med ett belopp som motsvarar den inverkan delförsäljningen eller markupplåtelsen kan antas ha på taxeringsvärdet enligt de principer som tillämpades då taxeringsvärdet fastställdes.

Vid beräkning av fastighetens hela värde enligt denna metod ska för den inte avyttrade delen hänsyn tas till att taxeringsvärdet motsvarar 75 % av marknadsvärdet. Taxeringsvärdet ska sålunda räknas upp med 1,33.

Uppdelning av omkostnadsbeloppet efter annan grund

Denna schablonregel för värdering är enligt förarbetena att anse som en hjälpregel. Den kan frångås om det är uppenbart att fastighetens saluvärde avviker från det värde som erhålls med tillämpning av schablonregeln.

För att det ska kunna anses uppenbart att en enskild fastighet har ett visst värde som över- eller understiger det enligt schablonregeln framräknade värdet, bör detta visas genom en värdering av den aktuella fastigheten (RÅ 1984 1:66). När det

gäller jordbruksfastighet bör värdeintyg från t.ex. skogsvårdsstyrelse, lantmäteri eller annat sakkunnigt organ eller sakkunnig person kunna godtas. En sådan värdering ska således avse hela fastigheten och inte endast avstyckad del.

Lösning, metod 2

Fastighetens hela värde vid avyttringstillfället kan beräknas enligt följande

Taxeringsvärde vid försäljningstidpunkten	300 000
Den inverkan den sålda tomten kan antas ha haft på taxeringsvärdet	- 30 000
	270 000
133 % härav =	360 000
Tillkommer ersättningen för marken	+ 80 000
Summa (fastighetens hela värde vid försäljningstidpunkten)	= 440 000

Fastighetens inköpspris är 130 000 kr. Omkostnadsbeloppet för den avyttrade delen kan då beräknas enligt följande

$$\frac{80\,000 \times 130\,000}{440\,000} = 23\,636$$

Kapitalvinsten enligt denna metod blir 56 364 kr (80 000 - 23 636).

Exempel

Försäljning av tomtmark från lantbruksenhet på vilken finns en privatbostadsfastighet.

Förutsättningar

År 1964, förvärv av lantbruksenhet för 300 000 kr. 1975 års taxeringsvärde uppgår till 150 000 kr, varav på mangårdsbyggnad och tomt belöper 50 000 kr. År 1982 nybyggnad av ladugård för 250 000 kr och 1998 nybyggnad av maskinhall med 100 000 kr.

År 2011, avyttring av 1 ha åkermark för sommarstugetomt för 50 000 kr. Taxeringsvärdet vid avyttringen är 900 000 kr varav 600 000 kr belöper på näringsfastigheten. Den avyttrade delens påverkan på taxeringsvärdet beräknas till 10 000 kr.

Lösning

1964 års förvärvspris ska delas mellan privatbostaden och näringsdelen av taxeringsenheten. Eftersom väsentliga förändringar skett under innehavet utgör 1975 års taxeringsvärde en riktigare grund för fördelning av 1964 års förvärvspris än taxeringsvärdet vid försäljningstillfället.

Anskaffningsutgift på näringsdelen:

100 000/150 000 x 300 000 = 200 000. Omkostnadsbeloppet för näringsfastigheten blir 200 000 + 250 000 (ny ladugård) + 100 000 (ny maskinhall) = 550 000.

Nuvärdet på näringsfastigheten:

600 000 - 10 000 (avyttrad del) = 590 000 x 1,33	= 784 700
Tillkommer ersättningen för avyttrad del	+ 50 000
Hela näringsfastighetens nuvärde	= 834 700
På avyttrad del belöper: 50 000/834 700 x 550 000	= 32 946
Kapitalvinstberäkning: 50 000 - 32 946	= 17 054

Metod 3

Om delavyttringen omfattar tomtmark avsedd för bostadsändamål får omkostnadsbeloppet utan särskild utredning beräknas till 1 kr per kvadratmeter. Denna schablonregel tillämpas endast i de fall försäljningen avser en eller ett fåtal tomter och då försäljningspriset är mindre än 10 % av fastighetens taxeringsvärde. Omkostnadsbeloppet får inte överstiga tomtens eller tomternas försäljningspris (45 kap. 21 § IL).

Nybildad taxeringsenhet

Om det avstyckas en tomt från en fastighet kommer den avstyckade tomten vid nästa fastighetstaxering i de flesta fall att bilda en egen taxeringsenhet. Om den nybildade taxeringsenheten säljs efter detta är det inte frågan om någon delavyttring. I dessa fall kan inte reglerna om delavyttring i 45 kap. 19–21 §§ IL tillämpas.

Fastighetsreglering enligt 5 kap. FBL

Vid överföring av fastighet genom fastighetsreglering enligt 5 kap. fastighetsbildningslagen (1970:988), FBL, får omkostnadsbeloppet för den del av fastigheten som genom fastighetsregleringen överförts till annan minskas med det omkostnadsbelopp som konsumerats vid avyttringen. Återstående del av omkostnadsbeloppet, för den del av fastigheten som genom

fastighetsregleringen överförts till annan, fördelas på mark, byggnader, skog och produktiv skogsmark samt naturtillgångar som erhållits genom fastighetsregleringen. Fördelningen görs utifrån marknadsvärdena. Denna fördelning av omkostnadsbeloppet utgör sedan anskaffningsvärde för respektive tillgång och bildar underlag för värdeminskningsavdrag (Se Skatteverket 2011-11-15, dnr 131 368322-11/111).

Klyvning enligt 11 kap. FBL

Vid uppdelning i lotter genom klyvning enligt 11 kap. fastighetsbildningslagen (1970:988), FBL, får omkostnadsbeloppet för fastigheten minskas med det omkostnadsbelopp som konsumerats vid avyttringen. Återstående del av omkostnadsbeloppet fördelas på mark, byggnader, skog och produktiv skogsmark samt naturtillgångar som erhållits genom klyvningen. Fördelningen görs utifrån marknadsvärdena. Denna fördelning av omkostnadsbeloppet utgör sedan anskaffningsvärde för respektive tillgång och bildar underlag för värdeminskningsavdrag (Se Skatteverket 2011-11-15, dnr 131 368325-11/111).

31.6.2 Omkostnadsbelopp vid allframtidsupplåtelse

Anskaffningsutgift

Från den erhållna ersättningen erhålls avdrag för såväl omkostnadsbelopp som alla omkostnader i samband med upplåtelsen. Omkostnadsbeloppet får beräknas endast med stöd av metod 2, såsom för delavyttringar (45 kap. 24 § första och andra stycket IL).

Bagatellersättningar

För att bagatellersättningar inte ska bli beskattade och förorsaka utredningsarbete får den skattskyldige från det sammanlagda beloppet av den eller de ersättningar han erhållit under ett beskattningsår på grund av upplåtelse göra avdrag för ett schablonmässigt omkostnadsbelopp. Detta belopp är 5 000 kr per år och gäller oavsett hur många upplåtelser den skattskyldige gjort. Har ersättningarna uppgått till lägre belopp, får avdraget dock inte överstiga detta belopp. Det står den skattskyldige fritt att utnyttja denna schablon eller att i stället yrka avdrag för ett omkostnadsbelopp beräknat enligt metod 2 (ovan).

Regelns utformning innebär att om flera upplåtelser görs under samma beskattningsår så måste antingen metod 2 användas för samtliga eller också den gemensamma schablonen på 5 000 kr för samtliga. Se vidare 45 kap. 24 § tredje stycket IL.

31.6.3 Omkostnadsbelopp efter delavyttring och allframtidsupplåtelser (konsumerat omkostnadsbelopp)

Att tidigare delavyttringar ska beaktas när den skattskyldige avyttrar återstoden av fastigheten framgår av lagtexten (45 kap. 25 § IL).

I förarbetena finns vissa uttalanden om hur reduceringen ska göras. Har delavyttringen under innehavstiden föranlett kapitalvinstberäkning bör således de belopp som legat till grund för vinstberäkningen vid delavyttringen tillämpas också vid slutförsäljningen.

Ibland kan det vara svårt att fastställa hur stor del av det ursprungliga omkostnadsbeloppet som ska anses konsumerat på grund av att en delavyttring, marköverföring eller upplåtelse ägt rum. Om t.ex. en delavyttring skedde under den tid då vinsten var skattefri eftersom fastigheten innehafts i mer än tio år (före 1966), så har något omkostnadsbelopp aldrig räknats fram eftersom detta saknade intresse. Det kan naturligtvis också inträffa att en delavyttring blivit beskattad, men att det vid den tidpunkt, då återstoden av fastigheten ska avyttras, inte går att utreda vilka beskattningskonsekvenser delavyttringen hade. Även i dessa fall måste emellertid det konsumerade omkostnadsbeloppet uppskattas. Någon mer exakt beräkning kan det då naturligtvis inte bli tal om.

Om det konsumerade omkostnadsbeloppet inte går att uppskatta med ett rimligt krav på precision får en schablonregel tillämpas. Den del av fastighetens omkostnadsbelopp som belöper på den avyttrade fastighetsdelen ska då anses motsvara hälften av den ersättning som erhållits för fastighetsdelen. Den återstående anskaffningsutgiften får dock aldrig bli lägre än noll kr. Om alltså hälften av den ersättning som erhållits vid en delavyttring, marköverföring eller upplåtelse överstiger det vid avyttringstillfället framräknade omkostnadsbeloppet för hela fastigheten, blir återstående anskaffningsvärde för den återstående fastigheten noll kr (45 kap. 25 § första stycket IL).

Beträffande konsumerat omkostnadsbelopp vid fastighetsreglering, se avsnitt 31.4.3.

31.7 Omkostnadsbelopp vid skadeersättningar, övriga ersättningar, bidrag och skattereduktion

Ersättning för skada på privatbostad

Försäkringsersättning och annan ersättning för skada på privatbostadsfastighet är inte skattepliktig intäkt (8 kap. 22 § IL).

Har försäkringsersättning eller annan ersättning för skada som inte räknas till skattepliktig intäkt erhållits är utgifterna för förbättringsarbete avdragsgilla vid vinstberäkningen endast till den del utgifterna överstigit den erhållna ersättningen. Om sådan skattefri ersättning har överstigit de utgifter som lagts ned för att avhjälpa skadan ska anskaffningsutgiften minskas med skillnaden mellan ersättningen och utgifterna (45 kap. 26 § IL).

Om anskaffningsutgiften blir negativ kommer den i sin tur att minska förbättringsutgifterna (Andersson/Saldén Enerus ”Inkomstskattelagen. En presentation med nyckel”, s. 123).

Skulle en sådan överskjutande ersättning överstiga såväl anskaffningsutgiften som förbättringsutgifterna, ska beskattning inte ske för det ”positiva” omkostnadsbeloppet med anledning av bestämmelsen i 8 kap. 22 § IL.

Ersättning för värdenedgång av privatbostadsfastighet anses vara en sådan ersättning för skada på egendomen, som är undantagen från skatteplikt (RÅ 2008 ref. 87 och Högsta förvaltningsdomstolens dom den 15 december 2008 i mål nr 3754−3755-06).

Samtliga skattefria ersättningar för skada på privatbostadsfastighet, som inte har använts för att åtgärda eller bota den skada som ersättningen avser, medför att omkostnadsbeloppet ska minskas vid kapitalvinstberäkningen (Skatteverket 2010-10-01, dnr 131 618649-10/111).

Bidrag från staten m.m.

I omkostnadsbeloppet får inte medräknas utgifter som täckts genom bidrag från stat eller kommun eller genom näringsbidrag (44 kap. 18 § IL).

Försäkringsersättning på näringsfastighet

Alla försäkringsersättningar på grund av näringsverksamhet ska tas upp i näringsverksamheten (15 kap. 1 § IL). För försäkringsersättning på grund av skadad byggnad gäller att ersättningen tas upp och ett motsvarande direktavdrag sker mot utgiften för att återställa byggnaden. Detta sker genom att avdrag görs för avsättning och avskrivning mot ersättningsfond (31 kap. IL).

Skattereduktion för byggnadsarbete

Byggnadsarbete på bostadshus under 15 februari 1993–31 december 1994, 15 april 1996–1 mars 1999 och 15 april 2004–30 juni 2005, s.k. rotavdrag, kunde enligt särskilda regler ge ägaren rätt till skattereduktion beräknad på utgifterna för byggnadsarbetet. Det fanns även möjlighet att under vissa förutsättningar få skattereduktion för vissa miljöförbättrande installationer utförda mellan den 1 januari 2004 och den 31 december 2006. Sådana skattereduktioner påverkar inte rätten att göra avdrag för samma åtgärd vid beräkningen av kapitalvinst.

Under 1995 och 1996 utbetalades s.k. ROT-bidrag. Avdrag medges inte vid kapitalvinstberäkningen för den del av sådana utgifter, som kompenserats med ROT-bidrag.

Skattereduktion (rotavdrag) kan under vissa förutsättningar också medges för utgifter på bl.a. småhus och ägarlägenheter som avser byggnadsarbeten fr.o.m. den 8 december 2008 med högst 50 000 kr per år och person (67 kap. 11–19 §§ IL). Avdrag medges inte vid kapitalvinstberäkningen för den del av sådana utgifter, som kompenserats med skattereduktion (44 kap. 14 § andra stycket IL, Skatteverket 2009-08-18, dnr 131 646612-09/111).

Skattereduktion för bredbandsanslutning

Har skattereduktion för bredbandsanslutning erhållits gäller följande.

Av 18 § Lag (2000:1380) om skattereduktion för utgifter för vissa anslutningar för tele- och datakommunikation, framgår att skattereduktionen ska behandlas som ett näringsbidrag enligt 29 kap. IL och att omkostnadsbeloppet vid kapitalvinstberäkningen ska reduceras med skattereduktionen.

För beräkning av kapitalvinst vid avyttring av en privatbostadsfastighet innebär det att omkostnadsbeloppet reduceras (44 kap. 18 § IL).

För kapitalvinstberäkningen när en näringsfastighet avyttras innebär det att förbättringsutgiften med anledning av bredbandsinstallationen reduceras med skattereduktionen. Till den delen kommer inte utgiften för anslutningen att utgöra en förbättringsutgift vid beräkningen av fastighetens avskrivningsunderlag (29 kap. 6 § IL), inte heller vid beräkningen av omkostnadsbelopp vid kapitalvinstutredningen (44 kap. 18 § IL).

31.8 Begränsad skattskyldighet

En begränsat skattskyldig person är skattskyldig i kapital för kapitalvinst vid avyttring av en fastighet i Sverige (3 kap. 18 § första stycket 11). Beräkningen av kapitalvinsten sker på samma sätt som för en obegränsat skattskyldig. Se ovan.

Om en fysisk person avyttrar en näringsfastighet och det vid kapitalvinstberäkningen uppkommer en vinst ska ett underskott som finns i den näringsverksamhet till vilken fastigheten hör dras av från kapitalvinsten (45 kap. 32 § IL). Bestämmelsen är tvingande. Åtgärden att räkna av underskottet mot vinsten är den sista som sker vid kapitalvinstberäkningen. Avdraget får inte överstiga kapitalvinsten. Se vidare avsnitt 31.5.4.

Högsta förvaltningsdomstolen har prövat frågan om en begränsat skattskyldigs ränteutgifter får behandlas som omkostnad för förvärv av kapitalvinst. Högsta förvaltningsdomstolen uttalade att löpande ränteutgifter för ett lån som har tagits upp för att finansiera anskaffningen av en tillgång ska betraktas som omkostnader för förvärv av den löpande avkastningen på tillgången, men däremot inte för förvärv av den intäkt av engångskaraktär som vinsten vid en avyttring av tillgången utgör (RÅ 2001 ref. 1).

32 Avyttring av bostadsrätter

32.1 Inledning

I avsnittet behandlas de regler som gäller vid avyttring av bostadsrätter, både i privatbostadsföretag och i s.k. oäkta bostadsföretag.

En bostadsrätt kan även utgöra en lagertillgång. Se prop. 1999/2000:2 s. 342–343. I sådana fall hänvisas till tillämpliga delar av avsnittet om avyttring av fastighet som utgör lagertillgång avsnitt 54.2.

32.2 Allmänt

Gemensamma principer

Vad som sägs i avsnitt 31.2 om gemensamma principer vid kapitalvinstbeskattning gäller också för bostadsrätt i den mån inte annat framgår av vad som redovisas nedan. Icke yrkesmässig avyttring av bostadsrätt beskattas alltså i kapital medan yrkesmässig avyttring beskattas i näringsverksamhet. Samma regler som för fastighet gäller för bostadsrätt beträffande rätt beskattningsår och arvinges köp m.m.

Köp eller gåva

Bedömningen av om en överlåtelse skett genom köp eller gåva görs efter andra principer än för fastigheter. För bostadsrätter, liksom för annan lös egendom, gäller den s.k. delningsprincipen. Har en bostad avyttrats till ett pris som understiger marknadsvärdet och gåvoavsikt föreligger mellan parterna, utgör mellanskillnaden gåva. Till den del vederlaget motsvarar marknadsvärdet på den överlåtna bostadsrätten anses denna ha sålts. Se RÅ 1988 ref. 22 och RÅ 2009 not. 48.

Exempel

A överlåter en bostadsrätt till sin son B för 1 milj. kr. Marknadsvärdet på bostadsrätten var vid överlåtelsetillfället 2 milj. kr. Vid inkomstbeskattningen anses A ha sålt hälften av bostadsrätten för 1 milj. kr och den andra hälften av bostadsrätten anses han ha överlåtit till B som gåva.

Dold äganderätt

Frågan om s.k. dold äganderätt i bostadsrätt har prövats i bl.a. rättsfallen RÅ 1986 ref. 179 I och II. I båda fallen var endast en person registrerad hos föreningen som ägare. Högsta förvaltningsdomstolen ansåg att man måste tillmäta avtalen och registreringen stor betydelse vid bedömningen av vem eller vilka som är skattskyldiga för en kapitalvinst. Enligt Högsta förvaltningsdomstolen bör dock dokumentationen inte vara utslagsgivande, om det styrks att situationen är en annan än dokumentationen utvisar.

Bostadsrätter i privatbostadsföretag

Bestämmelserna om beskattning av kapitalvinst vid avyttring av en bostadsrätt i ett privatbostadsföretag finns i 46 kap. IL. Bestämmelserna gäller om bostadsrättsföreningen är av det slag som anges i 2 kap. 17 § IL, dvs. ett s.k. äkta bostadsföretag. Vid bedömningen jämställs även motsvarande utländska juridiska personer inom EES (2 kap. 17 § andra stycket IL). Vid avyttring gäller att frågan om bostadsföretagets skattemässiga karaktär ska bedömas utifrån förhållandena vid avyttringsårets ingång (46 kap. 3 § IL). En bostadsrätt i ett privatbostadsföretag är antingen en privatbostadsrätt (2 kap. 18 § IL) eller en näringsbostadsrätt (2 kap. 19 § IL). Samma bedömning görs av en bostadsrätt belägen inom EES.

Skatteverket anser att följande utländska ägarformer kan motsvara ett privatbostadsföretag (Skatteverket 2007-06-15, dnr 131 438414-07/113).

Danmark: Andelsboligforening och Boligaktieselskaber

Norge: Andelsleilighet/Borettsleilighet

Finland: Bostadsaktiebolag, Delägarbostad och Bostadsrätt

Storbritannien: Share of freehold

Bostadsrätter i bostadsföretag som ej utgör privatbostadsföretag

Om bostadsrätten inte är hänförlig till ett privatbostadsföretag utifrån förhållandena vid ingången av avyttringsåret, sker beskattning enligt de grundläggande bestämmelserna i 44 kap. IL och bestämmelserna i 48 kap. IL, såsom avyttring av delägarrätter. Se avsnitt 32.7 angående vinstberäkning för andel i oäkta bostadsföretag.

Bostadsföretag utanför EES

Lägenheter i bostadsföretag utanför EES-området omfattas inte av reglerna om avyttring av bostadsrätter (46 kap. IL), eftersom definitionen av privatbostadsrätt endast avser andelar i svenska privatbostadsföretag och jämförliga företag inom EES. En försäljning av en andel i ett bostadsföretag beläget utanför EES-området behandlas i stället enligt de grund-

läggande bestämmelserna i 44 kap. IL och bestämmelserna i 48 kap. IL, såsom avyttring av delägarrätter. Se avsnitt 32.7 angående vinstberäkning för andel i oäkta bostadsföretag.

Skatteavtal

Om Sverige ingått ett skatteavtal med det land där den sålda lägenheten är belägen och avtalet innebär att kapitalvinster undantas från beskattning i Sverige (exemptavtal) ska ersättningen för bostadsförsäljningen inte tas upp och förluster får inte dras av (Skatteverket 2009-12-16, dnr 131 903797-09/111 och avsnitt 20.4).

32.2.1 Tidpunkt för beskattning av kapitalvinst

Beträffande skattskyldighetens inträde gäller i tillämpliga delar vad som redovisas i avsnitt 31.2.1.

Ombildningar

Åtgärder som kan göras enligt ”lagen (1991:615) om omregistrering av vissa bostadsföreningar till bostadsrättsföreningar” ska inte föranleda någon beskattning, vare sig av föreningen eller av medlemmarna (prop. 1990/91:92 s. 145). Också äkta bostadsaktiebolag kan ombildas till bostadsrättsförening utan att kapitalvinstbeskattning utlöses (RÅ 1990 ref. 116).

Avsägelse

Enligt 4 kap. 11 § BrL får bostadsrättshavare avsäga sig bostadsrätten. Han blir därigenom fri från sina förpliktelser som bostadsrättshavare och bostadsrätten övergår till föreningen. Föreningen ska, så snart det kan ske utan förlust, åter avyttra bostadsrätten, om inte föreningsstämman beslutar att bostadsrätten ska upphöra (6 kap. 11 § BrL). Det är oklart om en sådan avsägelse är att anse som en sådan avyttring som enligt 44 kap. 3 § IL medför avdragsrätt för förlust. Det saknas en motprestation av den karaktären som normalt kännetecknar en onerös överlåtelse och som förekommer i andra fall där bostadsrätt efter uppsägning övergår till föreningen. Å andra sidan görs avsägelsen utan benefik avsikt mot mottagaren och har därför inte karaktär av gåva. Inte heller torde föreningen kunna överta den avståendes omkostnadsbelopp enligt 44 kap. 21 § IL. Föreningen mister också sina anspråk på kommande betalningar från den avstående. Sammantaget anser Skatteverket övervägande skäl tala för att anse det som en med köp eller byte jämförlig överlåtelse mot ett vederlag som beräknas till 0 kr.

Efter avsägelsen övergår bostadsrätten till föreningen tidigast vid det månadsskifte som inträffar närmast efter tre månader från avsägelsen, se 4 kap. 11 § andra stycket BrL. Avsägelsen torde vara bindande för bostadsrättshavaren gentemot föreningen. Redan avsägelsedagen bör därför anses som avyttringsdag.

Konkurs

Vad som räknas som värdepapper är inte helt klart. Hit bör i vart fall räknas andelar i ekonomiska föreningar, alltså bl.a. bostadsrättsföreningar. En bostadsrätt anses därmed avyttrad för noll kronor när bostadsrättsföreningen försätts i konkurs (44 kap. 8 § IL).

Exekutiv auktion

En bostadsrätt ska anses avyttrad vid försäljning på exekutiv auktion, när ett inrop har godtagits av Kronofogdemyndigheten (Skatteverket 2010-04-21, dnr 131 241812-10/111).

32.2.2 Avdragsrätt och avdragstidpunkt för kapitalförlust

Beträffande avdragsrätt samt avdragstidpunkt gäller vad som sägs i avsnitt 31.2.2.

32.3 Vinstberäkning avseende privatbostadsrätt

32.3.1 Försäljningsintäkt

Försäljningsintäkten utgörs av ersättningen för bostadsrätten minskad med försäljningskostnader.

Ersättningen

Som ersättning räknas normalt det vederlag som avtalats mellan säljare och köpare. Se även avsnitt 31.2.2 avseende vissa förlustfall. Vid *byte* anses marknadsvärdet av den tillbytta egendomen (t.ex. en villa eller en annan bostadsrätt) som ersättning.

Friköp

De skattemässiga konsekvenserna vid överlåtelse av bostadsrätten till bostadsrättsföreningen vid s.k. friköp av fastigheten redogörs för i Skatteverkets ställningstagande 2010-11-03, dnr 131 627912-10/111. Om avtalad köpeskilling för fastigheten är lägre än marknadsvärdet ska mellanskillnaden behandlas som en ersättning för den överlåtna bostadsrätten.

Skatteverkets ställningstagande 2010-12-14, dnr 131 753358-10/111 behandlar beskattningen av utskiftat belopp vid likvidation av bostadsrättsföreningen.

Sammanläggning och uppdelning av bostadsrätt

Överlåtelse av bostadsrätter till bostadsrättsföreningen är en avyttring som medför kapitalvinstbeskattning även om bostadsrätterna därefter sammanläggs till en ny bostadsrätt som upplåts till överlåtaren. Ersättningen för de överlåtna bostadsrätterna är marknadsvärdet på den nya erhållna bostadsrätten, vilket fördelas på de överlåtna bostadsrätterna efter hur deras marknadsvärde förhåller sig till varandra. Motsvarande gäller när en

bostadsrätt överlåts för att bilda två eller flera nya bostadsrätter (Skatteverket 2006-06-19, dnr 131 380192-06/111).

Lägenhets-utrustning

Har försäljningen omfattat även lägenhetsutrustning som installerats av överlåtaren eller tidigare innehavare, och som skulle ha utgjort byggnadstillbehör enligt 2 kap. 2 § JB om bostadsrättsföreningen ägt utrustningen, ska ersättningen räknas med i försäljningspriset (46 kap. 4 § IL). Detta gäller oavsett om ersättningen avtalats särskilt eller inte.

Den utrustning som avses är fast inredning som är avsedd för stadigvarande bruk, såsom ledning för vatten, värme eller ljus, kontakter, kranar, kamin, innanfönster och markis. Hit räknas också t.ex. badkar och annan sanitetsanläggning, spis, värmeskåp, kyl- och frysskåp, tvättmaskin och diskmaskin.

Inventarier i näringsverksamhet ska dock inte räknas med i försäljningspriset (46 kap. 4 § IL).

Inre reparations-fond

Ersättning som utgår till säljaren för hans andel i en inre reparationsfond eller liknande fond ska inte räknas in i försäljningspriset. Om någon sådan särskild ersättning inte har avtalats ska i stället ersättningen för bostadsrätten minskas med ett belopp som motsvarar den del av fonden som vid avyttringen belöper på bostadsrätten (46 kap. 4 § IL). En sådan avräkning kan inte leda till att försäljningsintäkten blir mindre än noll kr.

Försäljnings-utgifter

Avdragsgilla försäljningsutgifter är mäklarutgifter och annan försäljningsprovision, utgifter för värdering av bostadsrätten och andra utgifter som säljaren haft för försäljningen, allt under förutsättning att utgifterna inte ska dras av i någon annan förvärvskälla. Advokatutgifter som säljaren haft och som är direkt hänförliga till försäljningen kan också ses som en försäljningsutgift. I Skatteverkets skrivelse 2005-06-03, dnr 130 299804-05/111 behandlas i vilken omfattning avdrag kan medges för s.k. homestaging.

32.3.2 Omkostnadsbeloppet

Omkostnads-beloppet

Omkostnadsbeloppet består av anskaffningsutgiften för bostadsrätten samt förbättringsutgifter och kapitaltillskott under innehavstiden (46 kap. 5–12 §§ IL).

32.3.2.1 Anskaffningsutgift

Anskaffningsutgift

Anskaffningsutgiften (ingångsvärdet) är köpeskillingen för bostadsrätten och eventuell ersättning för lägenhetsutrustning, jfr ovan. Om föremålen har anskaffats under innehavstiden anses utgiften i stället som en förbättringsutgift, jfr nedan

(46 kap. 9 § IL). Om bostadsrätten förvärvats genom upplåtelse från föreningen, är anskaffningsutgiften lika med insatsen (grundavgiften). Särskilda avgifter som har betalats till föreningen i samband med förvärvet (upplåtelse- och inträdesavgifter) ska också räknas in i anskaffningsutgiften.

Om insatsen (grundavgiften) för lägenheten har satts ned efter det att bostadsrätten har förvärvats, ska ingångsvärdet reduceras med det belopp som har återbetalats från föreningen på grund av nedsättningen (46 kap. 5 § IL). Detta gäller även när insatsen återbetalas till annan än den som skjutit till den. Anskaffningsutgiften ska således minskas även för en bostadsrättshavare som beräknar sin anskaffningsutgift utifrån erlagd köpeskilling. Någon ytterligare beskattning i form av utdelningsbeskattning eller kapitalvinstbeskattning vid återbetalningstillfället blir därmed inte aktuell (Skatteverket 2009-05-28, dnr 131 486996-09/111).

Inköpskostnader i samband med förvärvet ingår också i anskaffningsutgiften (44 kap. 14 § IL).

Vid beräkning av ingångsvärdet behandlas behållning på inre reparationsfond eller liknande fond på samma sätt som vid beräkning av försäljningspriset. Den ska alltså inte medräknas i anskaffningsutgiften (46 kap. 6 § IL).

Schablonmässigt anskaffningsvärde

En bostadsrätt som har förvärvats före 1974 ska anses förvärvad den 1 januari 1974. Anskaffningsutgiften beräknas till 150 % av bostadsrättens andel av föreningens förmögenhet den dagen. Föreningens förmögenhet beräknas efter taxeringsvärdet för 1974 på föreningens fastighet och med hänsyn till övriga tillgångar och skulder enligt bokslutet för det räkenskapsår som avslutats närmast före ingången av 1974. Ersättningen vid förvärvet får dock användas som anskaffningsutgift, om den överstiger nämnda schablonvärde.

Fanns inte taxeringsvärde för föreningens fastighet för 1974, får ett motsvarande värde uppskattas med ledning av det närmast därefter fastställda taxeringsvärdet (46 kap.14 § IL).

32.3.2.2 Förbättringsutgifter

Som förbättringsutgifter räknas de utgifter som ägaren haft för förbättring av bostadsrättslägenheten (46 kap. 9 § IL).

Utgifterna kan vara såväl förbättringsarbeten i lägenheten, t.ex. ombyggnad eller anskaffande av utrustning som inte funnits tidigare, som värdehöjande reparationer och underhåll. Sådana

utgifter får inte dras av vid vinstberäkningen om de dragits av i näringsverksamhet (46 kap. 8 § IL).

Minst 5 000 kr

Förbättringsutgifter får räknas med i omkostnadsbelopp för de år då de sammanlagt uppgått till minst 5 000 kr. Utgifterna hänförs normalt till det år då faktura eller räkning har erhållits som visar vilka arbeten som har utförts (46 kap. 8 § IL).

Bättre skick

Förbättrande reparationer och underhåll jämställs med förbättringsutgifter och får dras av om de nedlagts under avyttringsåret eller de fem föregående åren och om de medfört att lägenheten är i bättre skick vid försäljningen än vid förvärvet av bostadsrätten (46 kap. 10 § IL). För andra förbättringskostnader gäller inte den tidsgränsen.

Förbättringsutgifter före 1974 får inte räknas med (46 kap. 14 § IL).

Exempel

A reparerade 2005 sin bostadsrätt för 10 000 kr. Därav medförde 6 000 kr en förbättring. Under A:s fortsatta innehavstid förslits lägenheten, men när den säljs 2011 återstår 3 000 kr som förbättring. Detta belopp, 3 000 kr, får därför räknas med i omkostnadsbeloppet. Det behöver således inte återstå minst 5 000 kr av förbättringskostnaderna.

Skattereduktion (rotavdrag)

Utgifter för byggnadsarbeten utförda från och med den 8 december 2008 är inte avdragsgilla vid beräkning av kapitalvinst till den del de kompenserats med skattereduktion (rotavdrag) (Skatteverket 2009-08-18, dnr 131 646612-09/111). Erhållen skattereduktion avseende utgifter för byggnadsarbeten företagna under perioden 15 april 1996 till 31 mars 1999 eller 15 april 2004 till 30 juni 2005 påverkar däremot inte rätten att göra avdrag för samma åtgärd vid kapitalvinstberäkningen.

Det fanns även möjlighet att under vissa förutsättningar få skattereduktion för vissa miljöförbättrande installationer utförda mellan den 1 januari 2004 och den 31 december 2006. Sådana skattereduktioner påverkar inte rätten att göra avdrag för samma åtgärd vid beräkningen av kapitalvinst.

Under 1995 och 1996 utbetalades s.k. ROT-bidrag. Avdrag medges inte vid kapitalvinstberäkningen för den del av sådana utgifter, som kompenserats med sådant ROT-bidrag.

32.3.2.3 Kapitaltillskott

Kapitaltillskott

Kapitaltillskott, som har lämnats till föreningen under innehavstiden är avdragsgilla under förutsättning att de varit avsedda att användas av föreningen för amortering av lån eller för finansiering av förbättringsarbeten på fastigheten (46 kap. 7§ IL). Kapitaltillskott som skett före den 1 januari 1974 får inte räknas med (46 kap. 14 § IL).

- för amorteringar

Tillskott för *amorteringar* ska anses ha uppgått till ett belopp motsvarande bostadsrättens andel av de amorteringar som föreningen gjort under innehavstiden. Om amorteringen av ett lån finansierats genom upptagande av ett nytt lån, får den inte medräknas vid beräkningen. Andelen bestäms utifrån det andelsförhållande som överlåtarens bostadsrätt motsvarar vid avyttringstidpunkten.

I de fall en viss amortering, helt eller delvis, direkt kan kopplas till en enskild bostadsrätt med ett bestämt belopp, så motsvarar det beloppet också bostadsrättens andel av den amorteringen (Skatteverket 2009-05-20, dnr 131 389051-09/111).

En bostadsrättsförening kan t.ex. inreda ett vindsutrymme och upplåta nya bostadsrätter varvid insatser erläggs. Vid beräkningen av avdragsgilla tillskott ska de amorteringar som görs närmast efter sådan insatsbetalning reduceras med belopp motsvarande insatsen, innan amorteringarna fördelas på bostadsrätterna efter andelstal (Skatteverket 2005-11-09, dnr 131 601452-05/111).

- för ny-, till- eller ombyggnader

För att tillskott för *finansiering av ny-, till- eller ombyggnader* ska få beaktas, krävs att tillskottet har utdebiterats, inbetalts och använts för ett bestämt förbättringsarbete (Skatteverket 2006-06-16, dnr 131 380198-06/111). Det sammanlagda tillskottet för arbetet ifråga ska dessutom ha uppgått till minst 3 000 kr multiplicerat med antalet deltagande bostadsrätter.

Denna beloppsgräns är schabloniserad och innebär att kapitaltillskottet för en enskild bostadsrätt kan understiga 3 000 kr. Även om olika åtgärder beslutats vid skilda tillfällen, räknas de som ett enda arbete om det kan visas att åtgärderna har ett nära ekonomiskt eller funktionellt samband (DsB 1982:6 s. 75, prop. 1983/84:67 s. 37–38).

Förestående investering

En utdebitering ska godtas som ett avdragsgillt tillskott om förbättringsarbetet är nära förestående. Om överlåtelsen skett efter det att tillskott utdebiterats och inbetalats, men innan

arbetet påbörjats, ska tillskottet beaktas om reglerna i övrigt är uppfyllda.

Underlag för värdeminskning

Genom införandet av IL har de förbättringsarbeten som får räknas in i omkostnadsbeloppet som kapitaltillskott begränsats till att avse ny-, till- eller ombyggnader. I specialmotiveringen (prop. 1999/2000:2 del 2 s. 562) preciseras de till att avse sådana utgifter som enligt 19 kap. 8 och 13 §§ IL skulle ha utgjort underlag för värdeminskningsavdrag.

32.4 Vinstberäkning avseende närings-bostadsrätt

32.4.1 Försäljningsintäkt

Närings-bostadsrätter

En näringsbostadsrätt är antingen en lagertillgång eller en kapitaltillgång. Försäljning av lagertillgång är alltid intäkt av näringsverksamhet för såväl fysiska som juridiska personer.

Avyttring av bostadsrätt som är kapitaltillgång beräknas enligt kapitalvinstreglerna och redovisas av fysisk person och dödsbo i inkomstslaget kapital (46 kap. 1 § IL). Samtidigt ska återläggning göras i inkomstslaget näringsverksamhet av vissa avdrag för reparation och underhåll, se nedan.

Även för juridiska personer beskattas avyttringen, med vissa inskränkningar, enligt samma kapitalvinstregler som gäller för fysiska personer. Redovisning ska dock ske i inkomstslaget näringsverksamhet (13 kap. 2 § IL).

Handelsbolag

Handelsbolags avyttring av bostadsrätter beskattas liksom handelsbolagens övriga inkomster hos delägarna. Enligt 13 kap. 4 § IL och 4 kap. 2 § IL gäller att för delägare som är fysiska personer och dödsbon hänförs handelsbolags kapitalvinster och kapitalförluster på näringsfastigheter och näringsbostadsrätter till inkomstslaget kapital.

När det gäller beräkning av försäljningsintäkten hänvisas i övrigt till avsnitt 32.3.1.

32.4.2 Omkostnadsbelopp

Omkostnadsbeloppet består av anskaffningsutgiften för bostadsrätten, förbättringsutgifter samt kapitaltillskott under innehavstiden (46 kap. 5–12 §§ IL).

Beträffande anskaffningsutgifter och kapitaltillskott hänvisas till avsnitten 32.3.2.1 och 32.3.2.3.

32.4.2.1 Förbättringsutgifter

Det som uttalats om förbättringsutgifter i avsnitt 32.3.2.2 gäller även näringsbostadsrätter, dock med hänsyn till följande:

Värdeminskningsavdrag medges inte för anskaffningsutgiften på bostadsrätter. Det finns därför inga regler om att värdeminskningsavdrag ska återföras i näringsverksamheten vid avyttring av bostadsrätt. Om en nyttjanderättshavare har utgifter för ny-, till- eller ombyggnad och fastighetsägaren omedelbart blir ägare till vad som utförs, ska nyttjanderättshavaren dra av dessa utgifter genom årliga värdeminskningsavdrag (19 kap. 26 § IL). Bostadsrätt är en form av nyttjanderätt, varför denna regel även anses ha giltighet för bostadsrätt (KRNS 2005-02-21, mål nr 8250-02, rättsfallsprotokoll 4/05). Vid avyttring av bostadsrätten medges avdrag i näringsverksamheten för den delen av utgiften som inte dragits av tidigare (19 kap. 28 § andra stycket IL). Detta medför att ingen del av utgiften kan räknas som förbättringsutgift vid kapitalvinstberäkningen (46 kap. 8 § tredje stycket IL).

Återföring

Beträffande åtgärder som har karaktär av reparation och underhåll gäller att avdragsrätt föreligger i näringsverksamhet enligt 16 kap. 1 § IL. I 46 kap. 11 § IL finns bestämmelser som innebär att i den mån sådana utgifter återförts till beskattning, s.k. återföring i inkomstslaget näringsverksamhet (26 kap. 10, 11 och 13 §§ IL), ska motsvarande belopp anses utgöra en avdragsgill förbättringsutgift vid beräkning av kapitalvinst. De belopp som ska återföras motsvarar avdrag för förbättrande reparationer och underhåll som medgetts under avyttringsåret och de fem närmast föregående beskattningsåren (26 kap. 10 § IL).

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 (26 kap. 10 § IL).

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. Detsamma gäller om bostadsrätten utan äganderättsförändring övergår till att bli privatbostad (26 kap. 11§ IL). Återföring ska också ske när bostadsrätt som är lagertillgång övergår till annan genom arv, testamente eller bodelning med anledning av makes död (26 kap. 13§ IL).

32.4.3 Uppskov

Det saknas möjlighet att erhålla uppskovsavdrag vid avyttring av en näringsbostadsrätt. I den mån bostadsrätten utgjort en privatbostadsrätt vid förvärvet och detta inneburit att innehavaren erhållit ett uppskovsavdrag finns inga krav på att detta ska återföras till beskattning vid karaktärsbytet. Vid avyttring ska dock uppskovsbeloppet återföras på vanligt sätt.

32.4.4 Underskott i näringsverksamhet

Underskott

Om den näringsverksamhet till vilken den avyttrade bostadsrätten hänförts visar underskott för det beskattningsår då avyttringen ägt rum, ska underskottet dras av vid vinstberäkningen i inkomstslaget kapital (46 kap. 17 § IL). I den mån det i näringsverksamheten även funnits en näringsfastighet som avyttrats med vinst under beskattningsåret så ska underskottet fördelas mellan de avyttrade kapitaltillgångarna.

Kvittningsskyldigheten gäller såväl näringsbostadsrätt hänförlig till enskild näringsverksamhet som näringsbostadsrätt hänförlig till delägarskap i handelsbolag.

Avdraget får inte överstiga kapitalvinsten, beräknad utan hänsyn till avdraget.

32.5 Kvotering av kapitalvinstberäkning i inkomstslaget kapital

Beträffande kvotering av kapitalvinst samt kapitalförlust i inkomstslaget kapital gäller vad som sagts i avsnitt 31.4.1.

32.6 Handelsbolags avyttring

Beträffande handelsbolags avyttring med kapitalförlust till närstående företag samt avyttring till underpris till fysisk delägare eller denne närstående person, gäller vad som sagts i avsnitt 44.4 och 44.5.

32.7 Vinstberäkning avseende andel i oäkta bostadsföretag

32.7.1 Försäljningsintäkt

Försäljningsintäkt

En andel i ett oäkta bostadsföretag jämställs vid avyttring med andel i en ekonomisk förening. Utöver de grundläggande bestämmelserna i 44 kap. IL tillämpas även bestämmelserna om avyttring av delägarrätter i 48 kap. IL.

Försäljningsintäkten utgörs av ersättningen för delägarrätten minskad med försäljningsutgifter.

Lägenhets-utrustning

Det saknas särskilda regler för sådan lägenhetsutrustning som tillförts lägenheten av bostadsrättsinnehavaren. Ersättning för sådan utrustning bör dock inräknas i ersättningen för bostadsrätten efter samma princip som gäller för privatbostadsrätt enligt 46 kap. 4 § första stycket IL.

Inre reparations-fond

Behållning på inre reparationsfond avseende den avyttrade bostadsrätten bör behandlas efter samma princip som gäller för privatbostadsrätt enligt 46 kap. 4 § andra stycket IL.

Avdragsgilla försäljningsutgifter är mäklarutgifter och andra utgifter säljaren haft för försäljningen, utgifter för värdering av bostadsrätten och andra utgifter som säljaren haft för försäljningen, allt under förutsättning att utgifterna inte ska dras av i någon annan förvärvskälla. Advokatutgifter som säljaren haft och som är direkt hänförliga till försäljningen kan också ses som en försäljningsutgift. I Skatteverkets skrivelse 2005-06-03, dnr 130 299804-05/111 behandlas i vilken omfattning avdrag kan medges för s.k. homestaging.

När försäljningsutgifterna räknats bort från ersättningen återstår försäljningsintäkten. Från denna får omkostnadsbeloppet dras av.

32.7.2 Omkostnadsbeloppet

Omkostnadsbeloppet består av anskaffningsutgiften för delägarrätten samt eventuella förbättringsutgifter (44 kap. 14 § IL).

32.7.2.1 Anskaffningsutgift

Anskaffningsutgift

Anskaffningsutgiften baseras antingen på ersättning till tidigare innehavare av delägarrätten eller på den insats som betalats till föreningen. Enligt 44 kap. 14 § IL gäller dessutom att hänsyn ska tas till andra utgifter för förvärvet. Det innebär att även eventuella upplåtelse- och inträdesavgifter ska inräknas i anskaffningsutgiften.

En nedsättning av insatsen i ett oäkta bostadsföretag ska för medlemmen inte beskattas som utdelning eller kapitalvinst. Det belopp som utbetalas till en medlem ska i stället minska anskaffningsutgiften för hans bostadsrätt. Erhållet belopp kommer därmed att höja kapitalvinsten vid en försäljning av bostadsrätten (Skatteverket 2009-12-02, dnr 131 859128-09/111).

Inre reparationsfond

Med hänvisning till vad som sagts om försäljningsintäkten (se avsnitt 32.6.1), bör behållning på övertagen inre reparations-

fond behandlas efter samma princip som gäller för privatbostadsrätt enligt 46 kap. 6 § IL.

32.7.2.2 Förbättringsutgifter

Innehavet avser dels en andelsrätt i bostadsrättsföreningen, dels en nyttjanderätt till en lägenhet (bostadsrätten). Förbättringsutgifter kan därför avse såväl andelsrätten i form av kapitaltillskott som bostadsrätten i form av förbättringar på själva lägenheten.

Kapitaltillskott

Det saknas en definition i IL avseende förbättringsutgifter på en delägarrätt. Ledning bör emellertid kunna tas av vad som i praxis ansetts utgöra ovillkorliga aktieägartillskott samt direkta kapitaltillskott som påverkat andelskapitalet på ett sådant sätt att återbetalning kan ske vid en likvidation av föreningen utan att utdelningsbeskattning blir aktuell (42 kap. 19 § IL). Det innebär att det av föreningens redovisning ska kunna utläsas att delägaren skjutit till nytt kapital.

Förbättring av lägenheten

Skatteverket har i skrivelse 2007-01-24, dnr 131 1292-07/111, behandlat förbättringsutgift på andel i s.k. oäkta bostadsföretag. Skatteverket anser att R79 1:79 fortfarande ger ledning för bedömningen av om en utgift på lägenheten i en oäkta förening är avdragsgill som en förbättringsutgift. De principer som gäller för att bestämma avdragsrätten för privatbostadsrätter kan därför till viss del tillämpas även här. Detta innebär att justering för personlig konsumtion ska ske för utgifter avseende reparation och underhåll men inte för utgifter avseende till- eller ombyggnad och motsvarande grundförbättring.

De begränsningar i avdragsrätten som innebär att de sammanlagda utgifterna för ett beskattningsår ska uppgå till minst 5 000 kr och att förbättrande reparation och underhåll måste vara hänförligt till beskattningsåret eller de fem föregående beskattningsåren, är specifika för privatbostadsrätt och kan inte tillämpas på förbättringsutgift för delägarrätt som beskattas enligt 48 kap. IL.

Vanligtvis ansvarar bostadsrättshavaren för lägenhetens inre underhåll, vilket bl.a. kan medföra en sänkning av skattepliktig utdelning avseende bostadsförmån. Sådana utgifter för reparation och underhåll som tidigare har beaktats vid den löpande beskattningen får inte ingå i omkostnadsbeloppet som en förbättringsutgift.

Principerna om beräkning av förbättringsutgifter enligt ovan ska tillämpas även om delägarrätten under viss del av innehavstiden utgjort andel i äkta bostadsföretag.

32.7.3 Lättnadsreglerna

Lägre kapitalskatt 42 kap. 15 a § IL

Kapitalvinst på onoterade andelar i svenska aktiebolag och svenska ekonomiska föreningar ska kvoteras till fem sjättedelar. Reglerna gäller inte för privatbostadsföretag och svenska oäkta bostadsföretag (42 kap. 15 a § IL). Se vidare avsnitt 35.

Utländsk juridisk person

Reglerna gäller däremot för andelar i en utländsk juridisk person, till exempel ett utländskt bostadsföretag, om inkomstbeskattningen är jämförlig med beskattningen för ett motsvarande svenskt företag. Skatteverket anser att begreppet jämförlig beskattning ska ligga på samma nivå som gränsen för CFC-beskattning (Skatteverket 2011-06-29, dnr 131 476530-11/111).

Lättnadsreglerna 43 kap. IL

De så kallade lättnadsreglerna i 43 kap. IL upphörde den 1 januari 2006. Enligt övergångsbestämmelser ska de tidigare lättnadsreglerna tillämpas för andelar i svenska oäkta bostadsföretag till och med utgången av 2015. Kapitalvinst på andel i ett sådant svenskt bostadsföretag ska alltså inte kvoteras till fem sjättedelar. Enligt Skatteverkets syn får lättnadsreglerna även tillämpas på andel i oäkta bostadsföretag inom EES, men det är inte möjligt att från det ena året till andra året växla mellan tillämpning av lättnadsreglerna och kvotering av vinsten enligt 42 kap. 15 a § IL (Skatteverket 2007-04-11, dnr 131 163023-07/111).

Reglernas utformning

Reglerna innebär att vid beräkning av den skattepliktiga kapitalvinsten kan en viss del av vinsten vara skattefri.

Lättnadsreglerna gäller normalt för fysisk person som får en skattepliktig kapitalvinst vid försäljning av andelar i ett bostadsföretag som inte är ett privatbostadsföretag, s.k. oäkta bostadsföretag (se 2 kap. 17 § IL). Lättnadsbeloppet som är skattefritt, beräknas genom att det s.k. lättnadsunderlaget multipliceras med den s.k. lättnadssatsen. Denna motsvarar 70 % av statslåneräntan vid utgången av november månad året före beskattningsåret.

Underlag

Beräkning av underlag för lättnadsbelopp reglerades i 43 kap. 4 § IL.

Vid avyttring av en delägarrätt i ett oäkta bostadsföretag ska bara den del av en kapitalvinst som överstiger det sparade lättnadsutrymmet tas upp som intäkt (43 kap. 8 § IL).

32.7.4 Kvittning och kvotering av kapitalförlust

Vid avyttring av andel i oäkta bostadsföretag gäller bestämmelserna i 48 kap. IL. Det innebär att en vinst ska tas upp till sitt fulla belopp. Enligt övergångsbestämmelser (SFS 2005:1136 punkt 2) ska förluster på andelar i oäkta bostadsföretag dras av enligt 48 kap. 20 och 24 §§ IL i sin lydelse för 2006 års taxering.

Kvittning

Kapitalförluster på onoterade andelar i svenska aktiebolag (t.ex. bostadsaktiebolag) ska dras av i sin helhet mot kapitalvinster på marknadsnoterade delägarrätter, utom sådana som avser andelar i marknadsnoterade värdepappersfonder som bara innehåller svenska fordringsrätter, samt onoterade andelar i svenska aktiebolag och utländska juridiska personer (48 kap. 20 § IL).

70 %

Om inte hela kapitalförlusten ska dras av enligt bestämmelsen i 48 kap. 20 § IL så ska 70 % av resterande del av förlusten dras av (48 kap. 24 § IL). Kapitalförluster på onoterade andelar i ekonomiska föreningar (bostadsrättsförening och bostadsförening) ska alltid dras av med 70 %, utan möjlighet till föregående kvittning mot andra kapitalvinster.

32.8 Begränsad skattskyldighet

Privat- och näringsbostadsrätt

En begränsat skattskyldig person är skattskyldig i kapital för kapitalvinst vid försäljning av en privat- eller näringsbostadsrätt i Sverige (3 kap. 18 § första stycket 11). För att beskattning ska kunna ske vid försäljning av en bostadsrätt enligt dessa regler krävs att bostadsföretaget är ett privatbostadsföretag (2 kap. 17 § IL). Detta innebär att endast svenska bostadsföretag omfattas vid tillämpningen av 3 kap. 18 § första stycket 11 IL (Skatteverket 2007-11-23, dnr 131 674273-07/111).

Oäkta bostadsföretag

En försäljning av en andel (bostadsrätt) i en juridisk person, som inte är privatbostadsföretag (2 kap. 17 § IL), behandlas enligt reglerna om avyttring av delägarrätter (48 kap. IL) eller enligt reglerna om andra tillgångar (52 kap. IL) om det är fråga om delägarrätt som inte räknas upp i 48 kap. 2 § IL, till exempel andelar i en i utlandet delägarbeskattad juridisk person.

Tioårsregeln

En begränsat skattskyldig person är skattskyldig för kapitalvinsten vid avyttring av aktier/andelar i ett svenskt så kallat oäkta bostadsföretag enligt 3 kap. 19 § IL under de tio år som följer efter det år han upphörde att vara bosatt eller stadigvarande vistas i Sverige. Se vidare om tioårsregeln i avsnitt 34.11.

Bostadsföretag i utlandet med fastighet i Sverige

Fr.o.m. inkomståret 2008 är en begränsat skattskyldig person, genom en ändring i 3 kap. 19 § IL, skattskyldig även vid försäljning av delägarrätter i utländska företag och andelar i en i utlandet delägarbeskattad juridisk person, om de förvärvats under tiden som den skattskyldige varit obegränsat skattskyldig i Sverige.

Om ett utländskt bostadsföretag äger en fastighet i Sverige och upplåter lägenheter med nyttjanderätt till sina delägare utgör det utländska bostadsföretaget inte ett privatbostadsföretag vid tillämpningen av 3 kap. 18 § första stycket 11 IL, eftersom endast svenska bostadsföretag omfattas av definitionen (2 kap. 17 §) utom vid tillämpningen av 46 och 47 kapitlen IL (Skatteverket 2007-11-23, dnr 131 674273-07/111). Beskattning av kapitalvinst vid avyttring av sådana andelar kan alltså inte ske med stöd av 3 kap. 18 § första stycket 11 utan med stöd av 3 kap. 19 § IL om övriga förutsättningar i lagrummet är uppfyllda. Om det utländska bostadsföretaget motsvarar ett svenskt privatbostadsföretag enligt 2 kap. 17 § IL, sker vinstberäkningen sedan enligt 46 och 47 kap. IL. I annat fall sker beräkningen enligt reglerna i 48 kap. respektive 52 kap. IL.

Lättnadsreglerna

Lättnadsreglerna vid kapitalvinstbeskattningen ska beaktas på samma sätt som för en obegränsat skattskyldig person. Se avsnitt 32.7.3.

Avdrag för kostnader

Högsta förvaltningsdomstolen har prövat frågan om en begränsat skattskyldig persons ränteutgifter får behandlas som omkostnad för förvärv av kapitalvinst. Högsta förvaltningsdomstolen uttalade att löpande ränteutgifter för ett lån som har tagits upp för att finansiera anskaffningen av en tillgång ska betraktas som omkostnader för förvärv av den löpande avkastningen på tillgången, men däremot inte för förvärv av den intäkt av engångskaraktär som vinsten vid en avyttring av tillgången utgör (RÅ 2001 ref. 1).

Skatteavtal

Det kan påpekas att vid tillämpning av skatteavtal ska kapitalvinsten i normalfallet behandlas enligt reglerna för fast egendom trots att den behandlas enligt reglerna för avyttring av andelar/aktier i intern rätt. Se vidare 4.5.3.6.

33 Uppskov vid bostadsbyten

33.1 Inledning

Den som avyttrar sin privatbostadsfastighet eller privatbostadsrätt (ursprungsbostad) och förvärvar en annan bostad (ersättningsbostad) kan under vissa förutsättningar få uppskov med beskattningen av hela eller del av den kapitalvinst som uppkommer vid avyttringen. Förutsättningarna är bl.a. följande.

Ursprungsbostaden ska vara en privatbostad där man varit bosatt viss tid före avyttringen.

Ersättningsbostaden ska ha förvärvats och bosättning ska ha skett inom viss tid. Den nya bostaden ska också vara av visst slag (småhus, bostadsrätt, ägarlägenhet m.m.). Ersättningen för ersättningsbostaden måste vara minst lika stor som för den avyttrade ursprungsbostaden för att uppskov med beskattningen ska kunna erhållas för hela kapitalvinsten. Uppskov med beskattningen kan också erhållas för del av kapitalvinsten. Om dessa förutsättningar är uppfyllda kan avdrag medges med ett uppskovsbelopp, som inte får understiga 50 000 kr. Genom lagändring begränsades uppskovsbeloppet till 1 600 000 kr för avyttringar som skedde från och med den 1 januari 2008 och för avyttringar från och med den 1 januari 2010 gäller att uppskovsbeloppet är begränsat till 1 450 000 kr. Bestämmelserna är tillämpliga för bostäder – såväl ursprungs- som ersättningsbostäder – i länder inom EES-området.

Uppskovsreglerna gäller endast fysiska personer. Dödsbon kan inte få uppskov annat än i vissa speciella fall. Se avsnitt 33.6. Det finns inget krav att personen ska vara obegränsat skattskyldig i Sverige vid avyttringen för att få uppskov. Uppskov med beskattningen medges enligt bestämmelserna i 47 kap. IL. Uppskovsbeloppet återförs till beskattning vid kapitalvinstberäkningen för ersättningsbostaden när denna avyttras i framtiden. Det finns även möjlighet att frivilligt återföra uppskovsbeloppet till beskattning, dock lägst 20 000 kr per år.

33.2 Förutsättningar för uppskov

33.2.1 Ursprungsbostaden

Uppskovs-beloppets storlek

Avdraget för ett uppskovsbelopp vid försäljningen av ursprungsbostaden får inte understiga 50 000 kr. Vid delägd bostad gäller beloppsgränsen varje delägare för sig. Om avyttringen görs på grund av expropriation eller under liknande tvångsmässiga förhållanden eller på grund av flygbuller behöver avdraget endast uppgå till 10 000 kr (47 kap. 6 § IL).

Privatbostad – småhus/ bostadsrätt

Det ställs två krav på den avyttrade bostaden för att den ska räknas som ursprungsbostad. Bostaden ska vara ett småhus, en bostadsrätt eller en ägarlägenhet som är *privatbostad* samt uppfylla villkoren för att räknas som *permanentbostad*. Vad som menas med privatbostad framgår av avsnitt 9.11. En lägenhet i ett andelshus kan inte vara privatbostad (2 kap. 8 och 16 §§ IL och 47 kap. 3 § IL). Vad som avses med permanentbostad framgår nedan.

För att rätt till avdrag för uppskovsbelopp ska föreligga vid försäljning av en bostadsrätt krävs att fråga är om andel i ett privatbostadsföretag. Detta följer av kravet på att ursprungsbostaden ska vara en privatbostad. I praxis har det ansetts tillräckligt om bostadsföretaget uppfyller förutsättningarna för att klassificeras som ett privatbostadsföretag vid tidpunkten för avyttringen. Rätt till uppskov med beskattning av kapitalvinsten förelåg trots att försäljningen skulle beskattas som avyttring av delägarrätt dvs. i enlighet med bestämmelserna i 48 kap. IL (RÅ 2001 ref. 74). Bedömningen vid kapitalvinstbeskattningen sker nämligen med utgångspunkt från förhållandena vid ingången av avyttringsåret, 46 kap. 3 § IL.

Ursprungsbostad inom EES-området

Uppskov kan också medges när ursprungsbostad belägen i annat land inom EES-området avyttras. Det innebär, att den som ägt en sådan bostad i annat EES-land och även varit bosatt där kan medges avdrag för uppskovsbeloppet efter bosättning i Sverige och avyttring av bostaden i det andra landet.

För en ursprungsbostad i annat EES-land gäller samma villkor som ovan angetts vid kantrubrik ”Privatbostad − småhus/ bostadsrätt”. När det gäller utländska motsvarigheter omfattar de termer och uttryck som används i inkomstskattelagen motsvarande utländska företeelser om det inte uttryckligen anges annat (2 kap. 2 § IL).

Ett småhus i utlandet som motsvarar ett småhus på en lantbruksenhet räknas som privatbostad vid tillämpningen av uppskovsreglerna (2 kap. 9 § IL).

Med privatbostadsrätt avses en andel i ett privatbostadsföretag om bostaden är en privatbostad (2 kap. 18 § IL). Vid tillämpningen av uppskovsbestämmelserna avses med privatbostadsföretag också motsvarande utländsk juridisk person hemmahörande inom EES (2 kap. 17 § IL).

Även direktägda lägenheter s.k. ägarlägenheter i annat EES-land kan enligt Skatteverkets uppfattning vara ursprungsbostad under förutsättning att bostaden är en privatbostad (Skatteverket 2007-10-30 och 2007-12-17, dnr 131 649571-07/111).

Bosättningskrav
Permanentbostad

Med permanentbostad avses en bostad där den skattskyldige varit bosatt

- under minst ett år närmast före avyttringen
- eller under minst tre av de senaste fem åren före avyttringen (47 kap. 3 § IL).

Med ”bosatt” menas där man rätteligen enligt folkbokföringslagen ska eller får vara folkbokförd (6−15 §§ folkbokföringslagen, RÅ 2003 ref. 34 och 2005 ref. 35).

Om bostaden är belägen utomlands ska bosättningsvillkoren bedömas som om bostaden varit belägen i Sverige.

Reglerna betyder att uppskov inte medges vid avyttring av andra bostäder än permanentbostäder. En försäljning av en fritidsbostad medför inte rätt till uppskov.

Stadgandet om bosättning under minst ett år närmast före avyttringen medför att ettårsregeln inte kan användas om man flyttat från bostaden före avyttringsdagen (köpekontraktsdagen). Det är vanligt förekommande att säljaren bor kvar i bostaden en tid efter avyttringen men denna tid kan inte räknas med i bosättningstiden.

Det finns inget krav på att man ska ha ägt bostaden under hela bosättningstiden. Vid exempelvis ombildning från hyresrätt till bostadsrätt får även den tid som man bebott lägenheten med hyresrätt räknas med (prop. 1993/94:45 s. 71).

När det gäller bosättning under minst tre av de senaste fem åren behöver ifrågavarande tre år inte vara en sammanhängande period. Det är den sammanlagda bosättningstiden under de senaste fem åren som ska vara minst tre år.

Om den skattskyldige redan har förvärvat den nya bostaden före avyttringen av ursprungsbostaden, kan frågan om ursprungsbostaden var en permanentbostad bedömas efter förhållandena vid förvärvet av ersättningsbostaden (47 kap. 3 § IL).

Exempel

Birgitta äger en villa som hon bott i från december 2008 till januari 2010. Då flyttade hon till en nyförvärvad bostadsrätt. I november 2011 säljer hon villan.

Birgitta bodde inte i villan när hon sålde den och hon hade inte heller bott i den under minst tre av de senaste fem åren. Men eftersom hon hade bott i villan minst ett år när hon förvärvade bostadsrätten, räknas villan som permanentbostad för henne.

Flera ursprungsbostäder

Utifrån definitionen av vad som utgör en permanentbostad är det möjligt att inneha mer än en bostad som uppfyller kravet för permanentbostad. Detta gällde även i den tidigare uppskovslagstiftningen enligt vilken Högsta förvaltningsdomstolen ansett det inte vara möjligt att två olika bostäder kan utgöra ursprungsbostäder till en och samma ersättningsbostad (RÅ 1990 ref. 36). Samma bör därför gälla enligt nuvarande uppskovsregler. Den enskilde kan då fritt välja vilken bostad som ska anses vara ursprungsbostad.

I praxis har vidare endast en av två skilda fastigheter ansetts vara ursprungsbostad även om de under samma tidsperiod faktiskt används som en gemensam bostad (RÅ 2003 ref. 34).

Bostad som består av flera bostadsrätter

I de fall försäljningen av en bostad omfattar flera bostadsrätter, kan uppskov med beskattningen endast avse en av de avyttrade bostadsrätterna (RÅ 2010 ref. 55 I).

Dödsbo

Bostad som vid avyttringen innehas av dödsbo kan inte vara permanentbostad och är därmed inte en ursprungsbostad (47 kap. 3 § IL; se även 33.6).

Arbete och bosättning utomlands

Den som är bosatt och arbetar utomlands för svenska statens räkning kan enligt 14 § folkbokföringslagen folkbokföras på sin fastighet i Sverige. Denna folkbokföring jämställs med bosättning i uppskovshänseende. Bosättningskravet för ursprungsbostaden kan därmed vara uppfyllt även om fastighetsägaren rent faktiskt bott utomlands och inte på ursprungsbostaden (RÅ 2005 ref. 35; Skatteverket 2005-05-23, dnr 130 300993-05/111).

Expropriation

I vissa tvångsfall kan en bostad få räknas som ursprungsbostad trots att säljaren inte varit bosatt där minst ett år. Förutom att

det ska vara fråga om en privatbostad, fordras då bara att den skattskyldige bor i bostaden vid avyttringen. Detta gäller följande fall (47 kap. 4 § IL).

a. Vid avyttring genom expropriation eller liknande förfarande eller annars under sådana förhållanden att tvångsavyttring måste anses vara för handen. Förutsättningen är att det inte skäligen kan antas att avyttringen skulle ha ägt rum även om tvång inte förelegat. Om en fastighet blir inlöst enligt t.ex. bestämmelserna i miljöbalken är det fråga om sådan expropriation som kan göra att uppskovsreglerna blir tillämpliga. Däremot omfattas varken ersättning enligt miljöbalken m.fl. för inskränkning i förfoganderätten till en fastighet eller avyttring för jordbruks- eller skogsbruksrationalisering av regeln (se prop. 1993/94:45 s. 49).

b. Vid avyttring till staten därför att bostaden på grund av flygbuller inte kan bebos utan påtaglig olägenhet.

33.2.2 Ersättningsbostaden

Den nya bostaden måste vara av visst slag och förvärv och bosättning ska ske inom viss tid för att uppskov ska kunna erhållas.

Krav på den nya bostaden

Som ersättningsbostad kan räknas egendom som vid förvärvet utgör

- småhus med mark som är småhusenhet,
- småhus på annans mark,
- småhus som är inrättat till bostad åt en eller två familjer med tillhörande tomtmark på lantbruksenhet,
- tomt om där uppförs ett småhus,
- bostad i privatbostadsföretag,
- ägarlägenhet som utgör en ägarlägenhetsenhet, eller
- tomt om där uppförs en ägarlägenhetsenhet.

Bedömningen görs vid förvärvstidpunkten. Om exempelvis ett hyreshus förvärvats medför inte en senare ombyggnad under förvärvsåret till småhus att fastigheten kan utgöra en ersättningsbostad (KRNG 2000-02-07, mål nr 7374-1999).

Om ett förvärvat småhus byggs om efter förvärvet till hyreshus diskvalificerar detta inte fastigheten från att kunna räknas som en ersättningsbostad eftersom bedömningen görs vid förvärvstidpunkten. Detta oavsett om fastigheten blir näringsfastighet

för förvärvsåret. Det finns nämligen inget krav på att småhuset eller bostadsrätten ska utgöra en privatbostad för förvärvsåret. Bostaden kan också vara uthyrd i sådan omfattning att den inte blir privatbostad men kan ändå vara en ersättningsbostad (prop. 1993/94:45 s. 42).

Dold äganderätt

Dold äganderätt kan inte åberopas som giltigt förvärv av ersättningsbostad (Skatteverket 2005-11-15, dnr 131 608749-05/111).

Den dolda äganderätten kan göras öppen genom dom eller ett avtal mellan makarna, som uppfyller de formkrav som enligt 4 kap. 1 § Jordabalken gäller för förvärv av fastighet eller ifråga om bostadsrätt 6 kap. 4 § bostadsrättslagen (s.k. insättandeförklaring). Den dolde ägaren anses då vara delägare i bostaden från den dag den andra parten (öppna ägaren) förvärvat den. Förvärv genom gåva utan vederlag har inte ansetts vara en sådan insättandeförklaring att en ersättningsbostad kan anses förvärvad (KRNJ 2009-08-26, mål nr 2890-08).

Kooperativ hyresrätt

Likaså kan förvärv av ny bostad i form av en kooperativ hyresrätt inte anses grunda rätt till uppskov (Skatteverket 2005-04-22, dnr 130 218477-05/111).

Nybyggnation på ofri grund

En byggnad, som uppförs på annans mark kan vara en ersättningsbostad om byggnaden vid fastighetstaxeringen blir taxerad som ett småhus. Förvärvet anses har skett vid utgången av året före det år som byggnaden fastighetstaxeras som småhus (Skatteverket 2006-05-31, dnr 131 303880-06/111).

Husbåt

Även husbåt kan vara en ersättningsbostad under förutsättningen att den är så utformad att den kan betraktas som byggnad vid fastighetstaxeringen och då taxeras som ett småhus (Skatteverket 2006-05-31, dnr 131 303880-06/111).

Oäkta bostadsrätt

Förvärv av bostad i s.k. oäkta bostadsföretag jämställs i vissa fall med förvärv av bostad i privatbostadsföretag. Begränsning har dock gjorts till bostadsföretag som tillhandahåller bostäder i fastigheter där fastighetsavgift på bostadsdelen inte utgår på grund av bestämmelsen i 6 § lagen om kommunal fastighetsavgift eller att byggnaden på fastigheten ännu inte åsatts något värdeår, dvs. är under uppförande (47 kap. 5b § IL).

Skatteverket anser i skrivelse 2007-06-19, dnr 131 378665-07/111 att bostadsrätt i en ännu inte färdigställd byggnad kan utgöra ersättningsbostad om förvärvet sker efter det att nybyggnationen har pågått i sådan omfattning att arbetet kan bedömas som en byggnad under uppförande.

Ersättningsbostad inom EES-området

Uppskovsbelopp kan också medges om ersättningsbostaden är belägen i annat land inom EES-området. En tillgång inom EES-området som vid förvärvet är sådan egendom, som anges ovan vid kantrubriken ”Krav på den nya bostaden”, kan således också vara ersättningsbostad.

När det gäller utländska motsvarigheter omfattar de termer och uttryck som används i inkomstskattelagen motsvarande utländska företeelser om det inte anges eller framgår av sammanhanget att enbart svenska företeelser avses (2 kap. 2 § IL).

Ett småhus i utlandet som motsvarar ett småhus på en lantbruksenhet räknas som privatbostad vid tillämpningen av uppskovsreglerna (2 kap. 9 § IL). Vid tillämpningen av uppskovsbestämmelserna avses med privatbostadsföretag också motsvarande utländsk juridisk person hemmahörande inom EES (2 kap. 17 § IL).

Skatteverket har vidare i skrivelse 2007-10-30, dnr 131 649571-07/111 ansett att i utlandet direktägda lägenheter, s.k. ägarlägenheter, likställs med småhus och de kan således vara sådan ersättningsbostad som anges i 47 kap. 5 § IL och privatbostadsfastighet enligt 2 kap. 13 § IL.

Särskild uppgift

Den som inte är skyldig att lämna inkomstdeklaration och som är ägare av en ersättningsbostad med ett uppskovsbelopp ska, om ersättningsbostaden är belägen utomlands, lämna särskild uppgift om innehavet (5 kap. 2 a § LSK).

Flera ersättningsbostäder

Om säljaren av en ursprungsbostad inom gällande tidsram förvärvar flera bostäder, som var och en uppfyller kraven för att vara en ersättningsbostad, kan han fritt välja vilken som ska vara hans ersättningsbostad. Han har även rätt att ändra sig och genom omprövning åberopa annan ersättningsbostad än den som tidigare legat till grund för beräkningen av uppskovsbeloppet (Skatteverket 2005-06-10, dnr 130 336194-05/111).

Förvärv av flera bostadsrätter

Vid förvärv av en bostad, som omfattar flera bostadsrätter, kan endast en av dessa vara ersättningsbostad (RÅ 2010 ref. 55 II).

Detta gäller även när en ”gammal” bostadsrätt upphört i privatbostadsföretaget genom att delas upp i en eller flera bostadsrätter och återköp gjorts av de nybildade bostadsrätterna. Se Skatteverkets skrivelse 2006-06-19, dnr 131 380192-06/111.

Friköp av bostadsrättshus

Vid s.k. friköp av fastighet från bostadsrättsförening avyttrar medlemmen sin bostadsrätt till föreningen och får köpa ”sitt” småhus från föreningen. Avyttringen av bostadsrätten och

köpet av fastigheten får anses utgöra byte av bostad även då medlemmen bor kvar i samma bostad. Avdrag för uppskovsbelopp kan erhållas för kapitalvinsten på bostadsrätten om övriga förutsättningar för uppskov är uppfyllda (Skatteverket 2010-11-03, dnr 131 627912-10/111).

Köp, arv och gåva

Förvärv av ersättningsbostad kan ske genom köp men även genom arv, gåva och bodelning om ersättning erlagts vid förvärvet (SRN 2002-09-17 rättsfallsprotokoll 21/02 och RÅ 1986 ref. 127 I och II).

Förhandsavtal

Enligt 5 kap. Bostadsrättslagen finns möjlighet för bostadsrättsförening att ingå avtal om att i framtiden upplåta en lägenhet med bostadsrätt. Förhandsavtalet är bindande för parterna samt kan förknippas med förskottslikvid. Skatteverket är av den uppfattningen att avtalet inte kan anses innebära att förvärv skett av en ersättningsbostad. Förvärvet sker först när upplåtelseavtalet tecknas.

33.2.3 Tidsram för förvärv och bosättning

Den nya bostaden ska förvärvas

Förvärvstidpunkt

- tidigast kalenderåret före det år då ursprungsbostaden avyttrades och
- senast kalenderåret efter det år ursprungsbostaden avyttrades

Om en ursprungsbostad avyttras år 2011 måste den nya bostaden förvärvas under tidsperioden 1 januari 2010–31 december 2012 för att kunna bli en ersättningsbostad.

Förvärv tidigare än året före avyttringsåret

En fastighet som förvärvats tidigare än året före avyttringsåret kan vara ersättningsbostad. En förutsättning är att det utförs ny-, till- eller ombyggnad på fastigheten. Dessa arbeten ska dessutom utföras tidigast den 1 januari året före det år då ursprungsbostaden avyttras och senast den 2 maj andra året efter nämnda avyttring (47 kap. 5 a § IL). Fastigheten ska, om den kommer att vara ersättningsbostad, anses förvärvad den 1 januari året före det år ursprungsbostaden avyttras. Detta innebär att fastighetens karaktär ska bedömas utifrån förhållandena vid samma tidpunkt (prop. 2001/02:43 s. 61).

Avstyckning

Avstyckning från egen fastighet anses tidsmässigt härledas till tidpunkten för anskaffningen av stamfastigheten (SRN 1997-03-26, dnr 7795–96/6100).

Krav på bosättning

Den skattskyldige måste ha bosatt sig i ersättningsbostaden senast den 2 maj andra året efter avyttringen av ursprungsbostaden. Det finns däremot inget krav på en viss bosättningstid (47 kap. 9 § 2 stycket IL). Med bosatt avses där man rätteligen enligt folkbokföringslagen ska eller får vara folkbokförd (6–15 §§ folkbokföringslagen, RÅ 2003 ref. 34 och 2005 ref. 35).

Ej dispens från bosättningskravet

Det finns inga undantag eller dispensmöjligheter från kravet på bosättning senast den 2 maj. Detta oavsett om en bosättning efter denna tidpunkt beror på omständigheter som den skattskyldige inte kan råda över.

33.2.4 Begäran om avdrag för uppskovsbelopp

Avdrag yrkas i deklarationen

Avdrag avseende uppskovsbeloppet görs i inkomstdeklarationen vid kapitalvinstberäkningen för ursprungsbostaden. Beroende på tidpunkten för förvärv av ersättningsbostaden eller bosättning där är avdraget antingen preliminärt eller slutligt. I de fall det först under följande år föreligger förutsättningar för att medge ett slutligt avdrag för uppskovsbeloppet ska de uppgifter som är nödvändiga för att beräkna storleken på uppskovsbeloppet samt uppgifter om ersättningsbostaden lämnas efterföljande års inkomstdeklaration. Denna skyldighet föreligger även när ersättningsbostaden är belägen utanför Sverige men inom EES-området (3 kap. 11 § LSK).

33.3 Beräkning av uppskovsbeloppet

33.3.1 Slutligt uppskovsbelopp

Om ersättningsbostaden förvärvas senast samma år som ursprungsbostaden avyttras och bosättning sker senast den 2 maj året därpå föreligger förutsättningar för avdrag för ett slutligt uppskovsbelopp. Motsvarar eller överstiger ersättningen för ersättningsbostaden ersättningen för ursprungsbostaden kan avdrag medges för ett uppskovsbelopp som motsvarar kapitalvinst ökad med ev. tidigare uppskovsbelopp (47 kap. 7 § 2 stycket 1 IL). Avdrag för ett uppskovsbelopp får inte understiga 50 000 kr. Om försäljningen sker på grund av expropriation eller annan tvångsmässig omständighet eller på grund av flygbuller, får uppskovsbeloppet inte understiga 10 000 kr (47 kap. 6 § IL). Uppskovsbeloppets storlek begränsas också till högst 1 450 000 kr, se vidare avsnitt 33.3.4.

Exempel

Lars säljer sin ursprungsbostad för 1 miljon kr. Kapitalvinsten uppgår till 300 000 kr. Han köper samma år en ersättningsbostad för 1 200 000 kr. Lars får uppskov med beskattningen av hela kapitalvinsten. Uppskovsbeloppet motsvarar hela kapitalvinsten.

Billigare ersättningsbostad

Understiger ersättningen för ersättningsbostaden ersättningen för ursprungsbostaden medges inte uppskov med beskattningen av hela kapitalvinsten. Uppskovsbeloppet får i dessa fall inte uppgå till ett större belopp än kapitalvinsten ökad med eventuellt tidigare uppskovsbelopp och minskad med skillnaden mellan ersättningen för ursprungsbostaden och ersättningsbostaden. Överskjutande del tas upp till beskattning (47 kap. 7 § 1 stycket 2 IL).

Exempel

Samma förutsättningar som i föregående exempel men Lars ersättningsbostad kostar bara 800 000 kr.

Uppskovsbeloppet beräknas då enligt följande

300 000 - (1 000 000 - 800 000) = 100 000

Byggkostnader

Vid jämförelsen av ersättningarna för ursprungsbostaden och ersättningsbostaden är det möjligt att till ersättningen för en ersättningsbostad, som är en fastighet, lägga utgifter för ny-, till- eller ombyggnad motsvarande utgifter från förvärvsdagen till och med den 2 maj året efter avyttringsåret. Observera att denna möjlighet gäller inte för ersättningsbostad som är bostadsrätt vilket framgår direkt av lagtexten (47 kap. 13 § IL). I den mån utgifter belöper även på tid därefter är man hänvisad att yrka om preliminärt uppskov. Se avsnitt 333.2. Även om det inte är möjligt att till ersättningen för en ersättningsbostad, som är en bostadsrätt, lägga utgifter för ny-, till- eller ombyggnad, är utgifterna dock avdragsgilla vid en framtida avyttring. Se avsnitt 32.3.2.

Beträffande vad som avses med ersättning och när åtgärder ska vara utförda, se avsnitt 334.

Byggkostnader för tidigare förvärvad fastighet

En fastighet som förvärvats tidigare än året före det år som ursprungsbostaden avyttrats kan också utgöra en ersättningsbostad. En förutsättning är att ny-, till- eller ombyggnad görs på fastigheten. Som ersättning för ersättningsbostaden kan inte inräknas den ursprungliga anskaffningsutgiften utan endast utgifter för ny-, till- eller ombyggnad som lagts ned mellan den

1 januari året före det år då ursprungsbostaden avyttrades och den 2 maj andra året efter denna avyttring (47 kap. 13 a § IL).

Exempel

Gert avyttrar under 2011 sin villa i Halmstad för 1 miljon kr. Vinsten uppgår till 700 000 kr. Han använder en del av pengarna för att bygga om sin sommarstuga till permanentbostad. Stugan köpte han för 500 000 kr under 1999. Under 2010 renoverar han stugan för 200 000 kr genom att byta köksinredning, kyl, frys och spis. Vidare byter han alla innertak samt golv. Han bygger om stugan genom att inreda den tidigare sängkammaren till nytt badrum. Kostnad 100 000 kr. Han gör även en tillbyggnad som bl.a. innehåller en ny sovrumsdel för familjen. Kostnad 200 000 kr. Han bygger dessutom ett nytt garage för 100 000 kr. Gert bosätter sig i den ombyggda stugan i februari 2011. Han vill ha uppskov med så stor del av kapitalvinsten på den avyttrade villan som möjligt.

Till ersättning för ersättningsbostaden kan endast hänföras utgifter för ny-, till- och ombyggnad dvs. 100 000 kr för garage, 200 000 kr för tillbyggnad av sovrumsdel samt 100 000 kr för ombyggnad till nytt badrum eller sammanlagt 400 000 kr.

Uppskovsbeloppet beräknas enligt följande

700 000 - (1 000 000 - 400 000) = 100 000 kr

Kapitalvinst som ska beskattas vid 2012 års taxering blir 600 000 kr (700 000 - 100 000), varav 440 000 kr (22/30) utgör skattepliktig kapitalvinst.

33.3.2 Preliminärt uppskovsbelopp

Slutligt eller preliminärt uppskov

Om ingen ersättningsbostad förvärvats före utgången av det år då ursprungsbostaden avyttrats eller om bosättning inte skett senast den 2 maj året därpå är förutsättningarna inte uppfyllda för att erhålla ett slutligt uppskov för det år då ursprungsbostaden avyttrades. Den skattskyldige kan då yrka avdrag för ett s.k. preliminärt uppskovsbelopp. Detta uppgår till ett belopp motsvarande kapitalvinsten efter justering för eventuella tidigare medgivna uppskov (47 kap. 8 § IL) men högst 1 450 000 kr, se vidare avsnitt 33.3.4. Även om den tilltänkta ersättningsbostaden är billigare än den avyttrade bostaden saknas möjligheter att begränsa det preliminära uppskovet

(prop. 1993/94:45 s. 44). Överskjutande del av kapitalvinsten beskattas.

Avdrag för ett preliminärt uppskovsbelopp kan också ske om ersättningsbostaden är en fastighet och förvärvaren har haft eller avser att lägga ned utgifter för ny-, till- eller ombyggnad under tiden 2 maj året efter avyttringsåret och den 2 maj andra året efter avyttringsåret.

Exempel

Ulf avyttrar under år 2011 sin villa för 1 000 000 kr. Villan förvärvades 2000 för 700 000 kr. Kapitalvinsten blir 300 000 kr. Ulf yrkar avdrag för ett preliminärt uppskovsbelopp då han inte har förvärvat någon ersättningsbostad under året. Ulf medges vid 2012 års taxering avdrag för ett preliminärt uppskovsbelopp med 300 000 kr.

33.3.3 Slutligt uppskovsbelopp året efter preliminärt uppskov

Ett preliminärt uppskovsbelopp ska återföras till beskattning nästa år (47 kap. 9 § IL). Det blir huvudsakligen aktuellt om ersättningsbostad inte anskaffats eller bosättning inte skett inom tidsramen (se avsnitt 33.1.3). Om ersättningsbostad har anskaffats, ersättningen är minst lika stor som ersättningen för ursprungsbostaden och bosättning har skett i den nya bostaden senast den 2 maj andra året efter försäljningen, behöver ingen del av uppskovsbeloppet upptas till beskattning.

Om däremot ersättningen för ersättningsbostaden är lägre än ersättningen för den sålda bostaden ska uppskovsbeloppet justeras. Uppskovsbeloppet får då inte uppgå till högre belopp än som motsvarar föregående års kapitalvinst ökad med ev. tidigare uppskovsbelopp och minskad med skillnaden mellan ersättningen för ursprungsbostaden och ersättningen för ersättningsbostaden. Uppskovsbeloppet kan efter sådan justering understiga 50 000 kr. Överskjutande del ska upptas till beskattning.

Exempel

Gustaf sålde sin bostadsrätt i november 2010 med en vinst på 300 000 kr. Han avser att förvärva en ersättningsbostad men den 31 december 2010 har han ännu inte gjort det. Han medges vid 2011 års taxering ett avdrag för preliminärt uppskovsbelopp med lika stort

belopp som kapitalvinsten, 300 000 kr. Under 2010 flyttar han till en hyreslägenhet och anskaffar därför inte någon ersättningsbostad. I deklarationen 2012 ska han återföra 300 000 kr.

Exempel

Göta säljer sin villa i oktober 2010 för 1 miljon kr. Kapitalvinsten uppgår till 200 000 kr. I stället köper hon en annan äldre villa för 800 000 kr som hon tänker bygga till för 300 000 kr. Vid taxeringen 2011 får hon ett avdrag för preliminärt uppskovsbelopp som är lika stort som kapitalvinsten 200 000 kr.

Tillbyggnaden drar ut på tiden så att endast arbete för 100 000 kr utförts före den 2 maj 2012. Det belopp hon kan räkna som vederlag för ersättningsbostaden blir då 800 000 + 100 000 = 900 000 kr. I deklarationen 2012 ska Göta som inkomst av kapital ta upp det preliminära uppskov hon medgavs föregående år minskat med det som hon slutligen ska få göra avdrag för. Eftersom ersättningsbostaden är billigare än ursprungsbostaden får uppskovsbeloppet inte uppgå till större belopp än kapitalvinsten ökad med eventuellt tidigare uppskovsbelopp och minskad med skillnaden mellan ersättningen för ursprungsbostaden och ersättningsbostaden. Belopp att återföra blir då 100 000 kr (200 000 - (1 000 000 - 900 000)).

33.3.4 Begränsning av uppskovsbelopp

Vid 2009 års taxering infördes ett tak för hur stort ett uppskovsbelopp kan bli. För avyttringar av en privatbostad under tidsperioden 1 januari 2008 till 31 december 2009 får varken preliminärt eller slutligt uppskovsbeloppet överstiga 1 600 000 kr. Vid 2011 års taxering har taket sänkts till 1 450 000 kr vilket gäller för avyttringar som sker den 1 januari 2010 eller senare (SFS 2009:1409 och prop. 2009/2010:33 s. 21). I de fall den skattskyldige äger endast del av bostaden, begränsas uppskovsbeloppet till takbeloppet multiplicerat med ägd andel av bostaden.

Om kapitalvinsten ökad med eventuellt tidigare uppskovsbelopp överstiger det maximala beloppet ska den överskjutande delen tas upp till beskattning vid den taxering då avyttringen av bostaden redovisas. Begränsningen gäller dock bara för uppskov som är knutna till försäljningar som sker efter

den 1 januari 2008. Äldre uppskov kan upp gå till högre belopp. För äldre uppskovsbelopp får de nya reglerna betydelse först när det gamla uppskovsbeloppet tas upp till beskattning på grund av avyttring av ersättningsbostaden och ett avdrag för nytt uppskovsbelopp ska göras.

Uppskovstaket på 1 450 000 kr och det lägre minimibeloppet på 50 000/10 000 kr träder in redan vid preliminära uppskov. Sedan kan det vid prövningen av slutligt uppskov bli aktuellt med ytterligare reducering av uppskovsbeloppet på grund av köp av billigare ersättningsbostad.

Det har ingen betydelse att en bostad är ursprungsbostad för en delägare men inte för en annan delägare utan taket baseras på ägarandelen multiplicerat med takbeloppet. En delägare kan alltså inte utnyttja annan delägares utrymme.

Uppskovstaket reduceras inte vid delavyttringar av bostaden utan säljaren kan tillgodogöra sig hela det tak som belöper på hans andel. Om exempelvis hälften av en helägd bostadsrätt avyttras under år 2011 är taket ändå 1 450 000 kr.

Exempel

Bosse säljer under år 2010 sin villa för 3 000 000 kr med en vinst på 2 000 000 kr. Avdrag för preliminärt uppskovsbelopp medges vid 2011 års taxering med 1 450 000 kr. Under år 2011 förvärvar Bosse en ersättningsbostad för 2 400 000 kr. Avdrag för slutligt uppskovsbelopp kan medges vid 2012 års taxering med 1 400 000 kr (2 000 000 - (3 000 000 - 2 400 000)) och överskjutande del, 50 000 kr (1 450 000 - 1 400 000) tas upp till beskattning.

33.3.5 Uppskov med beskattningen av del av kapitalvinsten

Den skattskyldige kan enligt bestämmelserna i 47 kap. 9 a § IL välja ett lägre slutligt uppskovsbelopp än vad som kan medges med hänsyn till hur ersättningarna för ursprungs- och ersättningsbostaden förhåller sig till varandra (47 kap. 7 § 1 stycket 1−2 IL). Möjligheten att välja ett lägre uppskovsbelopp finns också när ett preliminärt uppskovsbelopp ska återföras till beskattning (47 kap. 9 § IL). Uppskovsbeloppet får dock inte understiga beloppsgränsen i 47 kap. 6 § IL 50 000 kr/10 000 kr (47 kap. 9 a § IL).

Exempel

Lars har sålt sin bostad för 3 miljoner kronor och redovisar en vinst på 1 miljon. Under samma år köper Lars en ersättningsbostad för 3,2 miljoner på vilken han bosätter sig i rätt tid. Lars kan medges uppskov med hela vinsten, men kan även välja ett lägre slutligt uppskovsbelopp, dock att minimigränsen på 50 000/10 000 kronor inte får understigas. Som alternativ kan Lars även välja att avstå från att yrka avdrag för uppskovsbelopp och skatta för hela vinsten.

Om avdrag för slutligt uppskov har föregåtts av ett preliminärt uppskov har minimibeloppen för avdrag för uppskovsbelopp på 50 000/10 000 kronor beaktats när det preliminära uppskovsbeloppet medgavs. När det preliminära uppskovet återförs följande år, och en eventuell justering görs för att ersättningsbostaden är billigare än ursprungsbostaden, kan det slutliga uppskovet – på grund av bestämmelsernas utformning i 47 kap. 9 § IL – komma att understiga 50 000 kronor. Den möjlighet som finns enligt 47 kap. 9 a § IL att välja ett lägre uppskovsbelopp om den skattskyldige ”begär” det kan endast medges om förutsättningarna finns att tillämpa de beloppsmässiga minimibeloppen på 50 000/10 000 kronor som följer av 47 kap. 6 § IL. Om t.ex. preliminärt uppskov medgetts med 500 000 kronor och den justering som görs enligt 47 kap. 9 § p. 1 IL leder till ett slutligt uppskov på 40.000 kronor, finns inte förutsättningar att enligt 9 a § välja ett ännu lägre uppskovsbelopp.

33.4 Vad är ersättning?

Uppskovsbeloppet baseras på en jämförelse mellan ersättningen för ersättningsbostaden och ersättningen för ursprungsbostaden. Vad som menas med ersättning framgår av 47 kap. 12 och 13 §§ IL.

Ersättning för ursprungsbostad

Ersättningen för ursprungsbostaden är försäljningspriset minskat med mäklararvode, försäkring mot dolda fel och liknande försäljningsutgifter. Om det är en bostadsrätt ska också andel i inre reparationsfond räknas bort.

Ersättning för ersättnings-bostaden

Ersättningen för ersättningsbostaden är inköpspriset eller erlagt vederlag vid benefikt förvärv med tillägg för utgifter för inköp och lagfart. Med ersättning för en nyproducerad bostadsrätt avses insats och upplåtelseavgift som betalas till bostadsföretaget. Ersättningen för en *fastighet* ökas också med utgifter

för utförda åtgärder avseende ny-, till- och ombyggnader från förvärvsdagen till och med den 2 maj andra året efter avyttringen av ursprungsbostaden. Utgifter för byggnadsarbeten utförda från och med den 8 december 2008 som delvis finansierats genom skattereduktion (rotavdrag) ska minskas med den skattereduktion som erhållits för dem (Skatteverket 2009-05-18, dnr 131 646612-09/111).

Exempel

Erik har under år 2011 sålt en bostadsrätt för 750 000 kr och gjort en vinst på 200 000 kr. Mäklaren har erhållit 50 000 kr som försäljningsprovision. Erik köper ett äldre småhus för 400 000 kr som han reparerar för 300 000 kr. Dessutom bygger han till huset och bygger ett nytt garage för sammanlagt 230 000 kr. Kostnaderna för den nya bostaden är alltså 930 000 kr.

När det gäller uppskov får Erik räkna inköpspriset 400 000 kr och ny- och tillbyggnadskostnaderna 230 000 kr, sammanlagt 630 000 kr som ersättning för ersättningsbostaden. Renoveringskostnaderna beaktas däremot inte.

Ersättningen för ursprungsbostaden uppgår till 700 000 kr (750 000 - 50 000).

Erik kan medges avdrag för ett uppskovsbelopp beräknat enligt följande:

200 000 - (700 000 - 630 000) = 130 000 kr.

Tillval av inredning och dylikt vid förvärv av nybyggd bostadsrätt

Utgift för tillval av inredning och utrustning av nyproducerad bostadsrätt enligt avtal tecknat med byggentreprenören utgör inte en anskaffningsutgift för bostadsrätten. Den får i stället ses som en utgift för förbättring av bostadsrätten. Sådan utgift ska inte ingå i jämförelseersättningen för ersättningsbostaden vid beräkning av uppskovsbelopp. Om utgift för tillval framgår av upplåtelseavtalet och betalas till privatbostadsföretaget ska den dock anses utgöra ersättning för ersättningsbostad. Detta bör gälla även när utgiften framgår av annat avtal som tecknas med privatbostadsföretaget senast vid förvärvstidpunkten. Se Skatteverket 2008-02-20, dnr 131 665455-07/111.

Lantbruks-fastighet

När ersättningsbostaden är en småhusenhet på en förvärvad jordbruks- och/eller skogsfastighet måste inköpspriset för lantbruksfastigheten fördelas på bostadsdel (småhusenheten) respektive övrig del (åker, skog, ekonomibyggnader etc.). Fördelningen görs normalt efter förvärvsårets taxeringsvärden.

Om småhusenhetens taxeringsvärde exempelvis utgör 40 % av hela fastighetens taxeringsvärde blir ersättningen för ersättningsbostaden 40 % av inköpspriset.

Förvärv vid skilda tillfällen

Andelar i samma fastighet eller bostadsrätt kan förvärvas vid skilda tillfällen och genom skilda avtal. De skilda förvärven behandlas då som förvärv av en och samma ersättningsbostad, om de sker inom den tidsperiod som gäller för anskaffning av ersättningsbostaden. Detta innebär att vid beräkning av högsta möjliga uppskovsbelopp ska ersättningarna för de skilda förvärven läggas samman vid jämförelsen med ersättningen för ursprungsbostaden. Se Skatteverket 2008-06-19, dnr 131 337970-08/111.

Exempel

Anette säljer en ursprungsbostad under 2011 för 3 000 000 kr med en vinst på 600 000 kr. Under 2010 köpte hon tillsammans med sin sambo en ny bostad. Hennes andel av köpeskillingen var 1 300 000 kr. Under slutet av 2011 beslutar de sig för att gå skilda vägar och Anette köper hans andel av den nya bostaden för 1 500 000 kr. I ansökan om uppskov anses Anette ha köpt en ersättningsbostad för 2 800 000 kr. Anettes uppskovsbelopp blir 400 000 kr (600 000 - (3 000 000 - 2 800 000)).

Del av ersättningsbostad överlåts

Som ersättningsbostad räknas inte en bostad, eller del därav, som har överlåtits före det beskattningsår för vilket slutligt uppskov ska beslutas. Har del av den nya bostaden avyttrats under ett tidigare år ska uppskovet baseras på ersättningen för den kvarvarande andelen av bostaden som innehas vid ingången av det beskattningsår för vilket slutligt uppskov beslutas.

Om del av ersättningsbostaden har överlåtits under samma beskattningsår för vilket slutligt uppskov beslutas, får avdrag för uppskovsbelopp baseras på hela ersättningen för ersättningsbostaden. Eftersom del av ersättningsbostaden har överlåtits medför detta även att del av det medgivna uppskovet ska återföras till beskattning vid samma taxering.

Alternativt får beräkning av uppskovsbeloppet baseras endast på den delen av ersättningsbostaden som fortfarande innehas vid utgången av det beskattningsår för vilket slutligt uppskov beslutas. Uppskovet beräknas då med hänsyn till ersättningen för den kvarvarande andelen av ersättningsbostaden och det finns inte heller något uppskovsbelopp att återföra avseende

den överlåtna delen av bostaden. Se Skatteverket 2008-06-19, dnr 131 337978-08/111.

Ursprungsbostad säljs i omgångar

Skilda kapitalvinster avseende samma ursprungsbostad får läggas samman vid tillämpning av reglerna om avdrag för uppskovsbelopp om den skattskyldige begär detta. Detta förutsätter att ersättningsbostaden är anskaffad inom den tidsperiod som gäller för respektive försäljning av ursprungsbostaden. En sådan sammanläggning innebär att ersättningarna för de skilda försäljningarna av ursprungsbostaden läggs samman vid jämförelsen med ersättningen för ersättningsbostaden. Takbeloppet för högsta möjliga uppskovsbelopp beräknas efter ägarandelen vid den första försäljningen. Om uppskov inte kan medges i sin helhet anses beskattningsbart belopp i första hand avse kapitalvinst för den senare försäljningen. Se Skatteverket 2008-06-19, dnr 131 337974-08/111.

Benefika fång

Det uppställs inget krav i 47 kap. IL att ersättningsbostaden ska förvärvas genom ett oneröst fång (köp, byte eller liknande). Uppskov enligt den tidigare uppskovslagen kunde medges även vid förvärv genom gåva eller arv (RÅ 1986 ref. 127 I och II). Motsvarande får anses gälla även med nuvarande uppskovsregler. Se avsnitt 33.2.2.

Ersättning för ersättningsbostaden baseras i så fall på eventuellt utgivet vederlag. Häri ingår även t.ex. övertagna skulder. Som ersättning räknas enligt ovan även utgift för ny-, till- eller ombyggnad när den benefikt förvärvade ersättningsbostaden är en fastighet.

33.5 Återföring av uppskovsbelopp

33.5.1 Avyttring av ersättningsbostaden

Vid avyttring av ersättningsbostaden återförs uppskovsbeloppet till beskattning. Med avyttring likställs från och med 2009 års taxering även överlåtelse som sker genom arv, testamente, gåva och bodelning (se vidare avsnitt 33.5.4). Beskattning sker genom att uppskovsbeloppet läggs till vinsten eller förlusten vid kapitalvinstberäkningen för ersättningsbostaden (45 kap. 33 § IL, 46 kap. 18 § IL). Uppskovsbeloppet beskattas därigenom efter samma karaktär som gäller för ersättningsbostaden (47 kap. 11a § IL). Beskattning av uppskovsbeloppet görs när den egendom som uppgetts som ersättningsbostad avyttras. Även om bostaden skiftat karaktär under innehavstiden och vid försäljningstillfället utgör t.ex. näringsfastighet, är den behäftad med ett uppskovsbelopp som

ska beskattas. Vid avyttringstillfället ska inte heller göras någon prövning om egendomen vid sin förvärvstidpunkt uppfyllde villkoren för ersättningsbostad enligt 47 kap. 5–5 b §§ IL att vara ersättningsbostad. Se även KRNS 2011-04-13, mål nr 4841-10.

Det korrigerade resultatet efter att uppskovsbeloppet lagts till vinsten kan antingen generera ett nytt uppskov eller beskattas.

Exempel

Urban säljer sin bostadsrätt under 2011 för 1 300 000 kr, som förvärvades under 2008 för 1 400 000 kr. Vid förvärvet 2007 erhöll han uppskov med beskattningen av kapitalvinsten. Uppskovsbeloppet fastställdes till 600 000 kr.

Vid beräkningen av skattepliktigt resultat av kapitalvinstberäkningen ska uppskovsbeloppet på 600 000 kr återföras innan eventuellt nytt avdrag för uppskovsbelopp kan yrkas.

1 300 000 - 1 400 000 + 600 000 = + 500 000 kr.

Begränsat skattskyldig

Om ersättningsbostaden är belägen utomlands och ägaren är begränsat skattskyldig i Sverige, är ägaren skattskyldig i inkomstslaget kapital för uppskovsbeloppet när bostaden avyttras (begränsad skattskyldighet) (3 kap. 18 § 8 IL, 47 kap. 11 § och 11a § IL).

Exempel

Urban (i exemplet ovan) köper och bosätter sig under 2011 på en fastighet i Frankrike som omräknat i svensk valuta kostar 1 000 000 kr. Bostaden uppfyller de krav som anges i de svenska uppskovsbestämmelserna och utgör en ersättningsbostad.

Uppskov medges med 200 000 kr (500 000 - (1 300 000 - 1 000 000)) av 500 000 kr. Mellanskillnaden på 300 000 kr (500 000 - 200 000) redovisar Urban till beskattning under inkomst av kapital vid 2011 års taxering.

När Urban säljer den franska fastigheten ska uppskovsbeloppet om 200 000 kr återföras till beskattning i Sverige. Om en ny ersättningsbostad förvärvas kan nytt uppskov medges om kraven är uppfyllda.

Om en begränsat skattskyldig avyttrar en utomlands belägen ersättningsbostad med en kapitalförlust och ska återföra ett

uppskovsbelopp, ska uppskovsbeloppet reduceras med kapitalförlusten innan uppskovsbeloppet tas upp till beskattning (47 kap. 11 a § IL).

33.5.2 Avyttring av del av ersättningsbostaden

Vid avyttring av del av ersättningsbostaden ska den del av uppskovsbeloppet, som belöper på den avyttrade delen, återföras till beskattning (47 kap. 11 § 2 stycket IL). Beräkningen av återfört belopp görs då med utgång från marknadsvärdet för hela tillgången, enligt följande formel:

$$\text{uppskovsbeloppet} \times \frac{\text{ersättningen för den avyttrade delen}}{\text{marknadsvärdet på hela tillgången}}$$

33.5.3 Frivillig återföring

Den som har ett uppskovsbelopp får även frivilligt återföra uppskovsbeloppet, helt eller delvis, utan samband med avyttring av ersättningsbostaden. Återfört belopp får då inte understiga 20 000 kr per år (47 kap. 9 a § IL). I de fall återstående uppskovsbelopp understiger 20 000 kr medges dock återföring av ett lägre belopp även i de fall ersättningsbostaden inte avyttrats.

Beloppet tas upp till beskattning i den omfattning som skulle gälla för en kapitalvinst om ersättningsbostaden hade avyttrats under det beskattningsår för vilket återföringen sker (41 kap. 3 § 6 IL, 47 kap. 9 a § och 11 a § IL). Det innebär att om ersättningsbostaden under innehavet t.ex. skiftat karaktär till näringsfastighet ska 90 % av det återförda beloppet tas upp till beskattning i inkomstslaget kapital. Se även avsnitt 33.3.5.

Ej kvittat mot underskott i näringsverksamhet

En frivillig återföring kan inte kvittas mot underskott av näringsverksamhet, eftersom kvittning endast kan ske mot kapitalvinst under samma år som egendomen avyttras (14 kap. 22 § IL, 45 kap. 32 § IL och 46 kap. 17 § IL).

33.5.4 Benefik överlåtelse av ersättningsbostaden

Från och med 2009 års taxering likställs arv, testamente, gåva och bodelning vid tillämpning av 47 kap. 11 § IL med avyttring och uppskovsbeloppet ska då återföras till beskattning av överlåtaren. Regeln innebär ett avsteg från kontinuitetsprincipen i 44 kap. 21 § IL.

Uppskovsbeloppet ska dock föras vidare till nästa ägare vid övergång av bostad genom arv eller testamente till make eller sambo eller hemmavarande barn under 18 år. Bedömning av om en person utgör hemmavarande barn under 18 år ska ske

vid tidpunkten för arvlåtarens dödsfall (Skatteverket 2009-09-22, dnr 131 720340-09/111). Uppskovsbeloppet ska även föras vidare i de fall bostaden övergår vid bodelning i anledning av att samboförhållande upphör eller på grund av äktenskapsskillnad eller makes eller sambos död. Överlåtaren kan dock välja att återföra hela eller delar av uppskovsbeloppet. Om överlåtaren t.ex. återför hela uppskovsbeloppet i sin deklaration året efter överlåtelsen återstår inget uppskovsbelopp att föra vidare.

Dödsboet eller överlåtaren ska, i de fall uppskovsbeloppet får föras vidare, i sin inkomstdeklaration för överlåtelseåret lämna uppgift om storleken på det uppskovsbelopp som belastar bostaden. Av uppgiften ska också framgå såväl beteckningen på ersättningsfastigheten eller bostadsrättsföreningens namn som förvärvarens namn, adress och person eller organisationsnummer (3 kap. 12 § LSK).

Från och med 1 januari 2008 går det således inte längre att överlåta en ersättningsbostad genom; gåva, bodelning under pågående äktenskap, arv eller testamente till någon som inte är make eller sambo eller hemmavarande barn under 18, utan beskattningskonsekvenser för överlåtaren.

I de fall enbart del av ersättningsbostad övergår genom en benefik överlåtelse som utlöser beskattning, ska uppskovsbelopp återföras enligt formeln.

$$\text{uppskovsbeloppet} \times \frac{\text{marknadsvärdet på den avyttrade delen}}{\text{marknadsvärdet på hela tillgången}}$$

Skatteverket anser att sådana uppskovsbelopp som ska återföras vid benefik överlåtelse inte kan ligga grund för ett förnyat uppskov (Skatteverket 2010-05-31, dnr 131 416292-10/11).

Om en ersättningsbostad övergår som saklegat genom testamente ska dödsboet återföra uppskovsbeloppet till beskattning för det beskattningsår då ersättningsbostaden har getts ut till legatarien (Skatteverket 2011-11-29, dnr 131 798085-111). För överlåtelser före 1 januari 2008 gäller att om en bostad har förvärvats benefikt (arv, testamente, gåva, bodelning) övertar den nya ägaren den gamla ägarens anskaffningsutgift (44 kap. 21 § IL) men också eventuellt uppskov (47 kap. 11 § IL). Den nya ägaren träder in i den gamla ägarens skattemässiga situation för bostaden.

33.5.5 Uppskov med kapitalvinst på andel i oäkta bostadsföretag

När en andel i ett bostadsföretag säljs, är det företagets karaktär vid ingången av det år som försäljningen görs, som avgör den skattemässiga karaktären på försäljningen, 46 kap. 3 § IL. Om företaget inte är äkta vid den tidpunkten, sker beskattning enligt reglerna för delägarrätter i 48 kap. IL. Försäljning av andel i oäkta bostadsföretag kan dock i vissa fall jämställas med försäljning av andel i privatbostadsföretag. Villkoren för privatbostad som utgör ursprungsbostad har ansetts uppfyllda om företaget uppfyller kraven för att vara privatbostadsföretag vid tidpunkten för avyttring. Se avsnitt 33.2.1.

Om avdrag för slutligt uppskovsbelopp görs vid samma taxering som försäljning av ursprungsbostaden, och avdrag begärs med ett lägre slutligt uppskovsbelopp än som kan medges enligt (47 kap. 9 a § IL) ska det överskjutande beloppet beskattas enligt reglerna för delägarrätter (48 kap. IL). Det har sin orsak i att det överskjutande beloppet aldrig har utgjort ett uppskovsbelopp och ska därför beskattas efter samma karaktär som en vinst vid avyttring av delägarrätter. Detsamma gäller när del av ett preliminärt uppskovsbelopp måste återföras till beskattning på grund av att ersättningsbostaden är billigare än ursprungsbostaden (andel i oäkta bostadsföretag).

Exempel

Lars äger andel i ett bostadsföretag som var oäkta vid årets ingång. Han säljer sin andel för 3 miljoner kronor och redovisar en vinst på 1 miljon kronor enligt bestämmelserna för avyttring av delägarrätter i 48 kap. IL. Vid försäljningstillfället uppfyller företaget villkoret för ett äkta bostadsföretag. Under samma år köper Lars en ersättningsbostad för 3,2 miljoner kronor i vilken han bosätter sig i rätt tid. Lars kan medges uppskov med hela vinsten, men kan även välja ett lägre slutligt uppskovsbelopp, dock att minimigränserna 50 000/10 000 kronor inte får understigas. Som alternativ kan Lars även välja att avstå från att yrka avdrag för uppskovsbelopp och skatta av hela vinsten. För de belopp som ska beskattas, sker beskattning enligt reglerna för delägarrätter.

Har preliminärt uppskov medgetts, sker beskattning enligt reglerna för delägarrätter (48 kap. IL) för den delen av ett

preliminärt uppskovsbelopp som måste återföras till beskattning på grund av att ersättningsbostaden är billigare än ursprungsbostaden. Väljer man ett lägre uppskovsbelopp än vad som kan medges enligt 47 kap. 9 § IL, anser Skatteverket att denna ”frivilliga” överskjutande del, ska beskattas enligt reglerna för privatbostad. Det beror på att hela det ”frivilliga” beskattade beloppet kan kopplas till förvärvet av en ersättningsbostad, som uppfyller egendomsvillkoren, beloppsvillkoren och bosättningsvillkoren för en ersättningsbostad.

Exempel

Samma förutsättningar som i exemplet ovan, men någon ersättningsbostad har inte förvärvats, och Lars medges avdrag för preliminärt uppskovsbelopp med vinsten på 1 miljon kronor. Nästa år köper Lars en ersättningsbostad för 2,6 miljoner kr, vilket innebär att uppskov kan medges med maximal 600 000 kr. Eftersom 400 000 kr måste tas upp till beskattning, och denna del aldrig varit kopplat till förvärvet av ersättningsbostaden, ska beskattning för denna del ske enligt reglerna för avyttring av delägarrätter.

Lars, som tycker att schablonintäkten blir onödigt dyr i längden på grund av ett högt uppskovsbelopp, och dessutom haft turen att vinna lite pengar, väljer frivilligt att begära slutligt uppskovsbelopp med 150 000 kr. För de 450 000 kr som Lars återför, anser Skatteverket att beskattning ska ske enligt reglerna för privatbostad, eftersom beloppet ryms inom det tillåtna beloppet för uppskov.

Se vidare Skatteverkets ställningstagande, Uppskov med beskattning av kapitalvinst på andel i oäkta bostadsföretag, 2012-01-30, dnr 131 58680/111.

33.6 Dödsfall efter avyttring av ursprungsbostad

Som huvudregel gäller inte uppskovsmöjligheterna för dödsbon. I följande två situationer kan uppskov komma i fråga för ett dödsbo (47 kap. 14 § IL).

– Om den som avyttrat ursprungsbostaden avlider innan han förvärvat en ersättningsbostad, förutsatt att hans make eller sambo förvärvar en ersättningsbostad och själv uppfyller

bosättningskraven (både för ursprungsbostaden och för ersättningsbostaden).

– Om den som förvärvat en ersättningsbostad avlider innan han bosatt sig där, förutsatt att hans make eller sambo själv uppfyller bosättningskraven (både för ursprungsbostaden och för ersättningsbostaden). I detta fall fordras det dessutom att ersättningsbostaden när den efterlevande bosätter sig där, antingen ägs av dödsboet eller har övergått till den efterlevande genom arv, testamente eller bodelning med anledning av den andres död.

Det krävs dessutom att efterlevande make eller sambo samtycker till att bostaden ska anses som ersättningsbostad (47 kap. 15 § IL).

33.7 Schablonintäkt

Som ett led i finansieringen av slopad fastighetsskatt ska en schablonintäkt beräknat efter 1,67 % av uppskovsbeloppet (preliminärt eller slutligt) vid beskattningsårets ingång tas upp till beskattning under inkomst av kapital. Ändringen, som finns intagen i 47 kap. 11b § IL, tillämpas första gången vid 2009 års taxering, vilket innebär att intäkten då ska beräknas på samtliga uppskovsbelopp den 1 januari 2008, dvs. även uppskovsbelopp fastställda vid tidigare års taxeringar.

Schablonintäkten är inte avdragsgill i något inkomstslag. Det är en inkomst som tas upp till beskattning, på vilken statlig inkomstskatt tas ut. Skatten är inte avdragsgill (9 kap. 4 § IL). Eftersom schablonintäkten ska tas upp i inkomstslaget kapital (41 kap. 3 § IL) finns det dock inget hinder mot att intäkten kvittas mot utgiftsräntor m.m. i inkomstslaget kapital.

Begränsat skattskyldig

Även en begränsat skattskyldig person är skattskyldig för schablonintäkten (3 kap. 18 § första stycket 12 IL).

Beräkningstidpunkt 1 januari

Schablonintäkten beräknas på uppskovsbeloppets storlek vid beskattningsårets ingång, dvs. uppskovsbeloppet den 1 januari under beskattningsåret. Det innebär att vid ingången av det beskattningsår för vilket uppskov yrkas, alltså det år när en ursprungsbostad säljs, så finns inget uppskovsbelopp varför ingen schablonintäkt påförs. Därefter sker beräkningen av schablonintäkten på det uppskovsbelopp som gäller den 1 januari året efter det år som ursprungsbostaden avyttrades och per den 1 januari för varje år som uppskovsbeloppet finns kvar.

Beräkningstidpunkt och frivillig återföring

Eftersom schablonintäkten beräknas på uppskovsbeloppets storlek vid beskattningsårets ingång kommer en frivillig återföring som görs inte att påverka schablonintäkten för det beskattningsår när återföringen sker. Återföringen reducerar det utgående uppskovsbeloppet och påverkar uppskovsbeloppets storlek vid ingången av det nästföljande beskattningsåret.

Preliminärt uppskov

Även ett preliminärt uppskov utgör ett uppskovsbelopp för vilket schablonintäkt ska beräknas per den 1 januari året efter det år ursprungsbostaden avyttrades, som för ett ”vanligt” uppskov.

Om ersättningsbostaden är billigare än ursprungsbostaden måste en del av det preliminära uppskovet återföras enligt bestämmelserna i 47 kap. 9 § 2 IL och för detta tvingande återföringsbelopp gällde t.o.m. 2010 års taxering att ett särskilt tillägg påfördes med 10 % (se avsnitt 33.3.4). För att beloppet inte ska beskattas två gånger beräknades inte schablonintäkt på en sådan tvingande återföring av ett uppskovsbelopp. En sådan återföring omfattas fr.o.m. 2011 års taxering i stället av schablonintäkten.

Exempel

Elisabet sålde sin bostadsrätt i december 2010 med en vinst på 1 000 000 kr och medgavs preliminärt uppskov med 1 000 000 kr vid 2011 års taxering. År 2011 köper hon en ersättningsbostad som är billigare och slutligt uppskov medges vid 2012 års taxering med 800 000 kr och 200 000 kr tas upp till beskattning. Schablonintäkt tas upp med 1,67 % på 1 000 000 kr vid 2012 års taxering och med 1,67 % på 800 000 kr vid 2013 års taxering.

Om den som har ett preliminärt uppskov väljer ett lägre slutligt uppskovsbelopp gäller på samma sätt som för en frivillig återföring att det påverkar det utgående uppskovsbeloppet och får betydelse vid ingången av det följande beskattningsåret.

Exempel

Om Elisabet i ovannämnda exempel i stället väljer ett slutligt uppskov på 500 000 kr så utgör underlaget för schablonintäkten vid 2012 års taxering fortfarande 1 000 000 kr, men underlaget vid 2013 års taxering utgör 500 000 kr.

Utländsk ersättningsbostad

Den räntebeläggning av uppskovsbeloppet som i inkomstskattelagen betecknats som schablonintäkt är inte en inkomst i

skatteavtalens mening. Skatteavtalen är därför inte tillämpliga på schablonintäkten utan den kan beskattas i Sverige även om en person bor utomlands och har hemvist i ett land som Sverige har skatteavtal med. Se Skatteverket 2007-12-20, dnr 131 745783-07/111.

Uppskovsbelopp – schablonintäkt när bostad saknas

Från och med 2010 gäller att schablonintäkt ska beräknas på alla uppskovsbelopp, oavsett om det på ersättningsfastigheten fanns/finns ett småhus eller ej (47 kap. 11 b § IL). För taxeringsåren 2009 och 2010 gäller att schablontäkt för uppskovsbelopp, som medgetts vid 1991 och tidigare års taxeringar, endast ska beräknas för ersättningsfastighet som vid förvärvet omfattade ett småhus (Skatteverket 2009-05-18, dnr 131 449554-09/111).

34 Avyttring av delägarrätter

34.1 Inledning

I avsnittet behandlas de särskilda regler som gäller för avyttring av delägarrätter. Med delägarrätter avses aktier och aktierelaterade värdepapper. Avsnittet inleds med en redogörelse för vilka tillgångar som ska beskattas som delägarrätter och när kapitalvinstbeskattningen i vissa fall ska ske. Hit hör också reglerna om hur anskaffningsutgiften och omkostnadsbeloppet i vissa fall ska beräknas och om de särskilda kvittningsregler som gäller för kapitalförluster på delägarrätter.

Avsnittet innehåller särskilda redogörelser för beskattningen av konvertibler, optionslån, aktieindexobligationer, andelar i investeringsfonder, optioner, terminer och aktielån s.k. blankning.

De grundläggande bestämmelserna om beskattning av kapitalvinst redovisas i avsnitt 29.

34.2 Tillgångar som beskattas som delägarrätter

I 48 kap. IL finns särskilda bestämmelser om beskattning vid avyttring av aktier och andra aktierelaterade värdepapper. Till dessa delägarrätter hör t.ex. följande värdepapper.

Aktier
Andelar

Ägarandel i aktiebolag av olika slag, stamaktier, preferensaktier, A- och B-aktier etc., andelar i ekonomiska föreningar m.m.

Interimsbevis

Bevis som utfärdas då en aktie tecknats och betalats men innan aktien registrerats (6 kap. 9 § ABL). I ett kontobaserat system utfärdas inte särskild handling, utan aktieägaren erhåller besked om att han erhållit en interimsaktie, som efter registrering hos Bolagsverket ersätts av ”den slutliga” aktien. Interimsaktie kallas ibland för betald tecknad aktie (BTA). (Observera att interimsaktien inte är av samma slag och sort som ”den slutliga” aktien.)

Särskilt depåbevis

Särskilt depåbevis (SDB) anses som en särskild förvaltningsform för utländska värdepapper och bör behandlas som det underliggande värdepappret.

Andelar i investeringsfonder Hit hör inte bara andelar i aktiefonder utan även t.ex. andelar i räntefonder (avsnitt 34.6.1) och andelar i andra fonder som placerar i andra tillgångar än delägarrätter.

Teckningsrätter Med teckningsrätt menas aktieägarens företrädesrätt till teckning av aktier, teckningsoptioner eller konvertibler (11 kap. 4 § ABL).

Fondaktierätter Fondaktierätter medför rätt för aktieägare att delta i fondemission (11 kap. 4 § ABL).

Bestämmelserna om delägarrätter tillämpas också på andra tillgångar vars värde är beroende av värdet på aktie eller annat liknande värdepapper.

Vinstandelsbevis, svenska kronor Skuldebrev vars ränta är helt eller delvis beroende av vinsten i det utgivande bolaget eller av utdelningen till aktieägarna. Ett vinstandelsbevis kan även vara konvertibelt (11 kap. 11 § ABL).

Kapitalandelsbevis, svenska kronor Skuldebrev som avser lån där det belopp som bolaget ska betala tillbaka är beroende av utdelningen till aktieägarna eller av bolagets resultat eller finansiella ställning (11 kap. 11 § ABL).

Konvertibel Skuldebrev som på vissa villkor kan bytas mot aktier i bolaget. Det kan vara både ett vanligt skuldebrev och ett vinstandelsbevis (15 kap. ABL).

Teckningsoption Rätt att på vissa villkor teckna aktier i ett aktiebolag. Reglerna avser både rätt att teckna aktier i det egna bolaget och rätt att teckna aktier i annat bolag (inköpsrätter), och både fristående optioner och sådana som utgetts tillsammans med skuldebrev i optionslån. Högsta förvaltningsdomstolen har i RÅ 2002 ref. 92 jämställt teckningsrätter med teckningsoptioner i vissa avseenden.

Skuldebrev som emitteras tillsammans med option beskattas enligt reglerna för fordringar om det inte är konvertibelt eller dylikt.

Köp- eller säljoption Rätt att köpa eller sälja aktier eller andra tillgångar, som beskattas som delägarrätter, eller rätt till kontantavräkning knuten till värdet på delägarrätt eller aktieindex. Standardiserade köp- och säljoptioner avseende aktier och aktieindex hör hit.

Termin Avtal om överlåtelse av aktier eller andra tillgångar som behandlas som delägarrätter med leverans och betalning vid en viss framtida tidpunkt, alternativt kontantavräkning som är knuten till värdet på delägarrätt, aktieindex eller dylikt. Hit hör aktieterminer och aktieindexterminer.

Även andra tillgångar med liknande konstruktion eller verkningssätt som de ovan nämnda ska beskattas enligt reglerna för delägarrätter. Som exempel kan nämnas följande.

Aktieindex-obligationer

En aktieindexobligation är en obligation, som vanligtvis löper utan räntebetalningar. I stället erhåller långivaren en avkastning som bestäms av ett aktieindex av visst slag. Detta index bestäms för varje lån för sig i enlighet med lånevillkoren. Avkastningen blir beroende av hur utvecklingen av dess index utvecklar sig och i vissa fall bestäms den med en viss relation till ett index, och då ofta till ett högre tal uttryckt i procent, t.ex. 140 % av utvecklingen av index. Indexberäkningen sker med utgångspunkt i emissionsdagen och avslutas en tid före återbetalningsdagen. Skulle index ha gått ner från emissionstidpunkten fram till slutdagen återbetalas lånet normalt till sitt nominella belopp.

För vissa aktieindexobligationer finns en garanterad avkastning. Denna utgör vanlig ränta. Vidare finns det ett fåtal aktieindexobligationer där avkastningen betalas ut årligen. Den ska ses som annan intäkt av tillgång, se avsnitt 34.5.3.

Omvända konvertibler

Omvända konvertibler utgör fordringar med en hög, fast avkastning, som betalas ut antingen löpande eller vid löptidens slut. De löper normalt under ett till tre år. Om viss aktie, vissa aktier eller visst aktieindex sjunkit görs återbetalningen i dessa aktier eller i ett kontantbelopp som motsvarar minskningen i värde på den underliggande tillgången eller aktieindexet.

I RÅ 2001 ref. 21 I har Högsta förvaltningsdomstolen ansett att en omvänd konvertibel är ett aktierelaterat värdepapper som ska beskattas enligt reglerna för delägarrätter. Den fasta avkastningen ska behandlas som ränta och inte som kapitalvinst. Vid överlåtelse under löptiden är reglerna för upplupen ränta tillämpliga.

Om inlösen sker mot aktier eller ett mindre kontant belopp än det nominella värdet uppkommer en kapitalförlust på fordringen.

Aktiekorgsbevis

I RÅ 2000 not. 8 bedömdes en s.k. aktiekorg som ett aktierelaterat instrument och i RÅ 2001 not. 160 ansågs ett swap-avtal på egna aktier också vara ett aktierelaterat värdepapper.

Liknande konstruktioner

Värdepapper som till sin konstruktion eller sitt verkningssätt liknar ovannämnda värdepapper beskattas också som delägarrätter. Detta gäller både dem som liknar delägarrätter (nämns i 48 kap. 2 § första stycket IL) och dem som liknar övriga värde-

papper som vid beskattningen ska behandlas som delägarrätter (andra stycket samma lagrum).

Av betydelse vid bedömningen om ett värdepapper ska behandlas som en delägarrätt är om avkastningen eller värdet direkt eller indirekt beror på det utgivande företagets ekonomiska utveckling.

Vid skattereformen 1990 anfördes följande i prop. 1989/90:110 s. 722.

> ”Slutligen sägs att även andra finansiella instrument än de som räknats upp omfattas av aktievinstreglerna om instrumentet till sin konstruktion eller verkningssätt liknar de uppräknade. Detta innebär en presumtion för att ett nykonstruerat instrument ska beskattas som aktierna om det eller något underliggande instrument är hänförligt till denna kategori. Vid bedömning av om ett instrument ska anses vara liknande till sin konstruktion eller verkningssätt kan t.ex. vägas in om det i sina olika beståndsdelar är identiskt med några av de uppräknade instrumenten. Det ligger i sakens natur att stora krav på förutsebarhet måste upprätthållas vid den typ av analogitolkning som påbjuds genom detta stadgande.”

Både svenska och utländska värdepapper av ovannämnda slag ska kapitalvinstbeskattas enligt reglerna för delägarrätter. Andelar i handelsbolag kapitalvinstbeskattas enligt reglerna i 50 och 51 kap. IL.

Aktier och andelar i privatbostadsföretag beskattas enligt reglerna för bostadsrätter medan aktier och andelar i oäkta bostadsföretag beskattas enligt reglerna för delägarrätter (avsnitt 32).

För aktier i fåmansföretag finns särskilda bestämmelser, se avsnitt 90.

34.3 När ska kapitalvinstbeskattning ske?

Beskattning ska ske vid avyttring oavsett innehavstid och oavsett hur egendomen förvärvats. Se även avsnitt 29 som behandlar de allmänna bestämmelserna om beskattning av kapitalvinst.

När vissa juridiska personer avyttrar näringsbetingade aktier ska kapitalvinstbeskattning inte ske, se avsnitt 83. För fysiska personer finns däremot inget liknande undantag.

Avyttring

Med avyttring av tillgångar avses överlåtelse av äganderätt mot ersättning, t.ex. försäljning, byte och liknande överlåtelse av tillgångar (44 kap. 3 § IL).

Det innebär att om aktier eller andra delägarrätter säljs, löses in av bolaget eller byts bort mot andra tillgångar, t.ex. aktier i ett annat bolag, så föreligger en avyttring som normalt utlöser kapitalvinstbeskattning.

Till avyttring räknas också att fordringar, t.ex. konvertibler, kapitalandelsbevis och vinstandelsbevis samt andra aktieanknutna fordringar som aktieindexobligationer och omvända konvertibler säljs eller löses in (44 kap. 4 § 1 IL). (Konvertering till aktie är emellertid i vissa fall undantaget, se avsnitt 34.5.1.)

Om en medlem i en ekonomisk förening avgår ur föreningen anses han ha avyttrat andelen (44 kap. 5 § IL).

Omstämpling av aktier

Det förekommer att aktier av ett slag stämplas om till aktier av ett annat slag. I den mån omstämplingen inte innebär någon omfördelning av ekonomiska värden mellan aktieägarna så föreligger ingen avyttring. Om exempelvis röststarka A-aktier stämplas om till mera röstsvaga B-aktier så utlöses inte kapitalvinstbeskattning (RÅ 1984 1:1). Om däremot omstämplingen innebär en förmögenhetsöverföring mellan aktierna ska de bortbytta anses avyttrade och kapitalvinstbeskattning ska ske (RÅ 2000 ref. 44, där B-aktiernas förtursrätt till utdelning slopats och RÅ 2005 ref. 76, där preferensaktier i enlighet med en bestämmelse i bolagsordningen byttes ut mot stamaktier. Se även RÅ 2009 ref. 34 där omvandling av preferensaktier till stamaktier inte ansågs vara avyttrade då det fanns ett omvandlingsförbehåll i bolagsordningen).

I andra fall där ingen omstämpling skett utan förmögenhetsöverföringen gjorts med andra medel har avyttring inte ansetts föreligga, men beskattning skett ändå. Se exempelvis RÅ 2000 ref. 56 där aktieägarna i ett bolag avsåg att ha differentierad utdelning beroende på hur det gått under året i vars och ens verksamhetsgren. De beskattades för den del av utdelningen som översteg minimiutdelningen som för lön.

Högsta förvaltningsdomstolen har i RÅ 2003 ref. 75 ansett att beskattning inte ska ske då rösträtten för ett aktieslag sätts ned mot att aktieägarna erhåller teckningsoptioner med rätt att teckna aktier i bolaget till ett värde som understiger marknadsvärdet. I ett likartat mål (RÅ 2004 not. 139) har Högsta förvaltningsdomstolen funnit att beskattning inte heller ska ske då

rösträtten för ett aktieslag (A-aktierna) sätts ned mot att aktieägarna erhåller omvandlingsrätter med rätt att omvandla B-aktier till A-aktier. Man fann också att omvandlingsrätterna skulle behandlas som delägarrätter, att anskaffningsutgiften för A-aktierna skulle proportioneras mellan A-aktierna och omvandlingsrätterna, samt att schablonmetoden inte var tillämplig vid avyttring av omvandlingsrätter.

Konkurs

Avyttring anses också i vissa fall föreligga när ett svenskt aktiebolag eller en svensk ekonomisk förening försätts i konkurs.

För andra företag anses avyttring föreligga när företaget som gett ut värdepappret upplöses genom konkurs eller träder i likvidation eller upplöses på motsvarande sätt. En andel i ett utländskt företag får dock anses avyttrad redan när det utländska företaget försätts i konkurs om det utländska företaget hör hemma inom EES och motsvarar ett svenskt aktiebolag eller en svensk ekonomisk förening. Kapitalförlusten anses även i dessa fall definitiv när det utländska företaget försätts i konkurs, vilket innebär att avdrag medges vid konkursutbrottet. Se vidare Skatteverkets skrivelse 2004-12-01, dnr 130 657566-04/111.

Bestämmelsen omfattar alla värdepapper bolaget gett ut, t.ex. aktier i bolaget, konvertibler, optionsskuldebrev, optionsrätter m.m. Beträffande andra värdepapper som inte är utgivna är det mera tveksamt om avyttring föreligger vid konkursinträdet (prop. 1999/2000:2 del 1 s. 510). För dem gäller i annat fall vanliga regler, dvs. att de måste säljas för att förlusten ska kunna dras av.

Om ett svenskt bolag försätts i konkurs anses alla de värdepapper bolaget gett ut som avyttrade och omkostnadsbeloppet för dem får dras av som en kapitalförlust i sin helhet.

Om värdepappret efter konkursinträdet säljs vidare till någon annan är omkostnadsbeloppet 0 kr (44 kap. 34 § första stycket IL). Det ursprungliga omkostnadsbeloppet har ju redan dragits av som förlust vid konkursinträdet. Hela ersättningen vid försäljningen blir således kapitalvinst.

Om utdelning erhålls eller om ackord träffas ska den ersättning som erhålls på grund av det tas upp som kapitalvinst till den del den motsvarar avdraget för kapitalförlust vid konkursutbrottet. Om avdrag bara gjordes för viss del av förlusten, t.ex. 70 %, ska bara motsvarande del av ersättningen tas upp som vinst. Om beslutet om konkurs upphävs eller om den avslutas

med överskott ska avdraget för kapitalförlust vid konkursinträdet återföras till beskattning. Det gamla omkostnadsbeloppet blir sedan åter omkostnadsbelopp för värdepapperna i bolaget. Dock måste justering göras för återföring som gjorts på grund av utdelning i konkursen eller ackord.

Bestämmelsen om att avyttring ska anses föreligga torde också omfatta t.ex. inköpsrätter som bolaget gett ut till aktieägarna som utdelning. Eftersom någon utdelningsbeskattning inte sker förrän vid försäljning eller utnyttjande av rätten finns dock ingen förlust att dra av eftersom aktieägaren inte kan anses ha disponerat utdelningen (41 kap. 8 § IL).

Likvidation

Likvidation kan vara antingen frivillig eller göras i form av tvångslikvidation. Frivillig likvidation beslutas av bolagsstämma (25 kap. 1 § ABL) och tvångslikvidation beslutas av Bolagsverket eller allmän domstol (25 kap. 12, 17, 21, 50 och 51 §§ ABL).

Om bolag trätt i likvidation anses aktie eller motsvarande värdepapper avyttrade vid tidpunkten för beslutet om likvidationen (44 kap. 7 § IL). Har det då uppstått en vinst ska den beskattas när vinstens storlek med tillräcklig säkerhet kan beräknas (prop. 1989/90:110 s. 397). Föreligger en förlust medges avdrag först när denna blir definitiv, dvs. normalt när likvidationen är avslutad (44 kap. 26 § andra stycket IL), vilket i allmänhet får anses vara fallet när bolaget blivit upplöst vid likvidatorernas slutredovisning (25 kap. 41 § ABL). Kan förlustens storlek bestämmas vid en tidigare tidpunkt, ska avdrag emellertid medges då (RÅ 1998 ref. 25). Redovisningen av förlusten ska dock ske enligt de regler som gällde när likvidationen beslutades (samma lagrum).

Har utskiftning skett utan att bolaget anses upplöst, sker kapitalvinstberäkning på sedvanligt sätt enligt de regler som gällde avyttringsåret. Uppstår vinst ska denna beskattas. Om omkostnadsbeloppet är högre än det utskiftade beloppet, får förlust inte dras av eftersom den inte är definitiv, utan överskjutande del sparas till nästa utskiftningstillfälle. Om likvidationen avslutas utan att ytterligare belopp utskiftas, uppstår en förlust motsvarande den sparade delen av omkostnadsbeloppet.

Om ett värdepapper som bolaget givit ut säljs efter det att likvidationen påbörjats, är omkostnadsbeloppet det som återstår efter tidigare vinstberäkningar på grund av utdelningar i likvidationen (44 kap. 33 § IL).

Upphör likvidationen utan att bolaget upplöses så anses återstående del av omkostnadsbeloppet, dvs. det belopp som inte dragits av mot utdelningar i likvidationen, som anskaffningsutgift för framtiden, se avsnitt 43.5.4.

Tvångsinlösen

En aktieägare som innehar mer än 90 % av aktierna i ett aktiebolag har enligt 22 kap. 1 § ABL rätt att lösa in resterande aktier av minoritetsaktieägarna. Den som kan få sina aktier tvångsinlösta har också rätt att själv påkalla inlösen av majoritetsaktieägaren.

Kan man inte komma överens om priset, ska en skiljenämnd tillsättas. Om det är ostridigt att majoritetsaktieägaren har rätt att lösa in återstående aktier, är minoritetsaktieägarna skyldiga att till majoritetsaktieägaren överlåta sina aktier även om betalning då ännu inte skett (22 kap. 12 § ABL). Som förutsättning gäller att majoritetsägaren ställer godkänd säkerhet för lösenbeloppet jämte ränta. Har säkerhet ställts, är majoritetsaktieägaren – sedan skiljenämnden i en särskild dom fattat beslut härom – ägare till aktierna. Genom *förhandstillträdet* anses minoritetsaktieägaren ha avyttrat aktierna. Härigenom har den rätt som betingats av aktieinnehavet bytts ut mot en fordran på ett belopp, som vid tidpunkten för förhandstillträdet ännu inte är känt. Har majoritetsaktieägaren förvärvat större delen av sina aktier genom erbjudande till en större krets av personer, ska lösenbeloppet motsvara vederlaget till dessa, om inte särskilda skäl föranleder annat. Detta innebär att avyttringspriset ofta motsvaras av den ersättning som majoritetsägaren lämnat de aktieägare som accepterat moderbolagets publika erbjudande.

Om intäktens storlek är beroende av viss framtida händelse och kan till följd härav intäktens totala belopp inte fastställas vid den taxering som är i fråga, ska tillkommande belopp beskattas vid taxeringen för det eller de år då beloppets storlek blir känt (44 kap. 28 § IL). I förarbetena till lagstiftningen (prop. 1989/90:110 s. 397) anges att skattskyldigheten inträder först då de omständigheter inträffat som krävs för att kunna beräkna kapitalvinsten. Enligt Skatteverkets uppfattning kan underlaget för beräkning av kapitalvinsten i normalfallet inte fastställas förrän skiljemännens dom föreligger. Under sådana omständigheter uppskjutes också beskattningen till denna tidpunkt. Ändras denna dom efter överklagande, får rättelse ske i efterhand.

I samband med förhandstillträdet avregistreras aktieinnehavet hos Euroclear med notering om ”tvångsinlösenaktier” (TIA).

När tvångsinlösenförfarandet avslutats tas denna notering bort och innehavaren underrättas om åtgärden.

Det bör påpekas att vid tvångsinlösensituationerna har alltså avyttring skett vid förhandstillträdet, medan beskattningstidpunkten i förekommande fall skjutits upp. När sedan beskattning ska ske, tillämpas de regler som gällde vid avyttringen (44 kap. 28 § IL).

För tvångsinlösenprocesser som är inledda under 2006 eller senare gäller den nya aktiebolagslagen (2005 års ABL). Enligt 22 kap. 15 § ABL får skiljemännen, om ett avgörande om förhandstillträde har ägt rum, på yrkande av part eller den gode mannen meddela en särskild skiljedom över belopp som har medgetts av majoritetsaktieägaren. Har sådan skiljedom avkunnats, bör en kapitalvinst kunna fastställas. Erhåller de förutvarande minoritetsaktieägarna senare ytterligare ersättning, bör denna deklareras som tillkommande köpeskilling.

Utskiftning

Utskiftade belopp i samband med upplösning av ett aktiebolag eller ekonomisk förening hanteras huvudsakligen inom kapitalvinstsystemet.

Vid minskning av aktiekapitalet genom minskning av aktiernas kvotvärde utan indragning av aktier eller vid minskning av reservfonden, ska det utskiftade beloppet beskattas som utdelning. Detta gäller såväl svenskt aktiebolag som utländsk juridisk person (42 kap. 17 § IL). Utskiftning på andelar i ideell och ekonomisk förening beskattas också som utdelning till den del det utbetalade beloppet överstiger inbetald insats (42 kap. 18–19 §§ IL). Se även avsnitt 43.5.

Inlösen, återköp

Inlösen är en form av utskiftning och innebär att aktiebolaget löser in aktier i samband med minskning av aktiekapitalet. Aktieägarna erhåller då oftast kontanter men även sakegendom kan skiftas ut.

Denna form av utskiftning behandlas inom ramen för kapitalvinstsystemet. (Undantag gäller dock för inlösen av kvalificerade andelar i fåmansföretag. För dessa gäller enligt 57 kap. 2 § IL att inlösen av aktie och överlåtelse av aktie till bolaget beskattas som utdelning, se avsnitt 90.)

Om ett aktiebolag gör en indragning av aktier utan ersättning till aktieägarna, kan avdrag inte medges vid indragningen. Avdrag kommer ifråga först när de kvarvarande aktierna avyttras (Skatteverket 2011- 02-08, dnr 131 55198-11/111).

De flesta inlösen av egna aktier föregås numera av en split kombinerat med obligatorisk inlösen utan något anmälningsförfarande. Högsta förvaltningsdomstolen har i dom (RÅ 1997 ref. 43 I) angående överklagat förhandsbesked bl.a. angett att avskiljandet av aktierna för inlösen inte kunde anses innebära att dessa aktier avyttrats. De inlösta aktierna ansågs inte vara av samma slag och sort som moderaktierna vid en tillämpning av genomsnittsmetoden. Vidare skulle omkostnadsbeloppet för samtliga aktier omedelbart före avskiljandet fördelas på inlösenaktierna och de andra aktierna. Fördelningen skulle ske med utgångspunkt i aktiernas marknadsvärde vid avskiljandet.

Inlösenrätter

Det har också förekommit några fall med inlösen av en del av bolagets aktier, varvid inlösenpriset märkbart översteg aktiens noterade värde. Se RÅ 1997 ref. 43 II. Förfarandet tillgick så att för envar aktie i bolaget erhölls en inlösenrätt. Om villkoren var sådana att t.ex. var tionde aktie kunde lösas in, erfordrades tio inlösenrätter för inlösen av en aktie. Genom att inlösenpriset var högre än marknadsvärdet på aktien, erhöll varje inlösenrätt ett visst värde. Inlösenrätterna var under en tid föremål för handel. Avyttring av inlösenrätt ska enligt domen behandlas inom ramen för kapitalvinstsystemet och om den inte utnyttjas, ska den anses avyttrad. Även inlöst aktie anses avyttrad. Vid inlösen inkomståret 2005 och tidigare gällde att moderaktiens anskaffningsutgift skulle fördelas på denna och inlösenrätterna med utgångspunkt i marknadsvärdena vid utfärdande av inlösenrätterna. Fr.o.m. inkomståret 2006 har i förenklingssyfte införts nya regler som innebär att ingen del av anskaffningsutgiften för moderaktien ska fördelas på inlösenrätterna. Numera har således inlösenrätter som erhållits på grund av ett aktieinnehav anskaffningsutgiften noll kronor. Anskaffningsutgiften för inlösenrätterna får varken enligt de äldre eller nya reglerna bestämmas enligt schablonmetoden.

Inlösenrätter ses som säljoptioner (44 kap. 12 § IL). Om någon köpt inlösenrätter och använt dessa för inlösen av aktier läggs anskaffningsutgiften för inlösenrätterna till anskaffningsutgiften för de inlösta aktierna (44 kap. 19 § IL). Eftersom schablonmetoden i 48 kap. 15 § IL anger att omkostnadsbeloppet för marknadsnoterade delägarrätter får bestämmas till 20 % av ersättningen vid avyttringen efter avdrag för försäljningsutgifter, så torde rättsläget vara det att utgiften för inlösenrätter ska inkluderas i schablonen.

Om tiden för att utnyttja en inlösenrätt går ut utan att rätten utnyttjas ska den anses avyttrad för noll kr och en eventuell

anskaffningsutgift för rätten får då dras av som kapitalförlust. Se vidare Skatteverket 2005-04-14, dnr 130 196570-05/111.

Säljrätter, återköp

Numera kan vissa publika bolag återköpa egna aktier från aktieägarna. Detta beskattas som en vanlig försäljning.

Ofta används benämningen säljrätter i stället för inlösenrätter. Detta förändrar inte den rättsliga bedömningen utan om konstruktionen är densamma som vid inlösen så gäller samma regler som för inlösenrätter. Se även undantaget för kvalificerade aktier.

Fusion

Vissa fusioner utlöser inte kapitalvinstbeskattning. Kapitalvinstbeskattningen sker inte heller vid ombildning av föreningsbank till bankaktiebolag (SFS 1992:1061). Anskaffningsutgiften påverkas inte (37 kap. 29 § 1.st. och 42 kap. 21 § IL). Läs mer i avsnitt 80.

Av 44 kap. 8 § IL framgår emellertid att huvudregeln annars är att ett värdepapper anses avyttrat om det företag som gett ut det upplöses genom fusion eller fission.

Optioner

Om tiden för utnyttjande av en option löpt ut utan att utnyttjande skett ska detta jämställas med avyttring (44 kap. 4 § 4 IL).

Se vidare avsnitt 34.7, 34.8 och 34.9 om optioner och terminer.

Teckningsrätter

Även för teckningsrätter gäller att förfall innebär att de ska anses avyttrade. Om de köpts på marknaden blir således anskaffningsutgiften avdragsgill som kapitalförlust (RÅ 2002 ref. 92).

Om teckningstiden för utnyttjande av en teckningsoption förlängs ska avyttring av den gamla i byte mot en ny anses föreligga, se RÅ 2003 not. 107.

Andel i investeringsfond

Om andel i investeringsfond inlöses ska kapitalvinstberäkning ske (avsnitt 34.6.2). Detsamma gäller vid upplösning av fonden (44 kap. 6 § IL).

Avyttring föreligger inte – utnyttjande av rättighet

Om man *säljer* en rätt mot vederlag ska försäljningen ses som en avyttring och transaktionen kapitalvinstbeskattas. Om man däremot *utnyttjat* rätten utlöses inte kapitalvinstbeskattning (44 kap. 10 § IL).

Kapitalvinstbeskattning sker inte heller vid utnyttjande av t.ex. rätt att sälja egendom. Däremot ska själva försäljningen kapitalvinstbeskattas och anskaffningsutgiften för rätten ska då läggas till anskaffningsutgiften för egendomen.

Observera att lagtexten behandlar vad som ska kapitalvinstbeskattas. Beskattning som för utdelning kan komma ifråga när en aktieägare erhållit rätt att köpa aktier i ett annat bolag för underpris (inköpsrätt). Skillnaden mellan det erlagda priset och marknadsvärdet är utdelning. På samma sätt kan en konvertibelinnehavare i en sådan situation bli beskattad för förtäckt ränta (avsnitt 30.6 och 30.7.1).

Beträffande utnyttjande av företrädesrätt att teckna vinstandelslån eller kapitalandelslån behandlar bestämmelsen i 44 kap. 10 § IL kapitalvinstbeskattningen. Att inte heller någon utdelningsbeskattning ska ske framgår av 42 kap. 15 § IL.

– konvertering

Konvertering av konvertibler som getts ut av ett aktiebolag enligt 15 kap. ABL, dvs. byte av skuldebrev mot aktier, kapitalvinstbeskattas inte. Detta gäller för både vanliga konvertibellån och för konvertibla vinstandelslån och konvertibla kapitalandelslån (44 kap. 10 § IL) men inte för andra konvertibler, t.ex. s.k. omvända konvertibler som getts ut av någon annan än det bolag vars aktier är underliggande egendom för konvertiblerna, se RÅ 2001 ref. 21.

34.4 Beräkning av skattepliktig vinst och avdragsgill förlust

34.4.1 Beräkningssättet

Huvudregeln för beräkning av kapitalvinster och kapitalförluster framgår av avsnitt 29.6.4.

Vid försäljning av delägarrätter får man från försäljningspriset dra av försäljningsutgifter som exempelvis courtage samt andra utgifter man haft på grund av försäljningen.

Om skillnaden mellan transaktionskostnader och förvaltningsutgifter, se avsnitt 30.10.

Upplupen ränta

Vid beräkning av kapitalvinst för sådana räntebärande värdepapper som ska beskattas som delägarrätter (konvertibler, kapitalandelsbevis och vinstandelsbevis) ska kompensation för upplupen ränta behandlas som ränteintäkt respektive ränteutgift (avsnitt 30.11).

Benefikt fång

Har värdepapperna förvärvats genom arv eller gåva anses egendomen förvärvad genom det köp, byte eller därmed jämförligt fång som skett närmast dessförinnan (avsnitt 29.6.2).

Omkostnads-belopp

Från bruttointäkten medges avdrag med omkostnadsbeloppet. Med omkostnadsbelopp avses vanligtvis utgifter för anskaffning ökade med utgifter för förbättring (44 kap. 14 § IL).

– genomsnitts-metoden

Vid försäljning av aktier och liknande värdepapper används genomsnittsmetoden vid beräkning av den avdragsgilla delen av omkostnadsbeloppet (48 kap. 7 § IL).

Exempel

Har A förvärvat tio aktier för 100 kr/st. och tio aktier för 120 kr/st. blir det genomsnittliga omkostnadsbeloppet

$$\frac{10 \times 100 + 10 \times 120}{20} = 110 \text{ kr/st.}$$

Säljer A tio aktier drar han av 10 x 110 kr = 1 100 kr. Av det ursprungliga omkostnadsbeloppet återstår 10 x 110 kr = 1 100 kr (eller 10 x 100 + 10 x 120 = 2 200; 2 200 - 1 100 = 1 100 kr).

Om han sedan köper ytterligare tio aktier för 130 kr = 1 300 kr blir det genomsnittliga omkostnadsbeloppet

$$\frac{10 \times 110 + 10 \times 130}{20} = 120 \text{ kr/st}$$

Eller

$$\frac{1\,100 + 1\,300}{20} = 120 \text{ kr/st}$$

Genomsnittsberäkning görs för varje enskilt försäljningstillfälle. Har man sålt, köpt och sålt en aktiesort under samma beskattningsår måste man således göra två genomsnittsberäkningar.

Beräkningen görs separat för värdepapper av samma slag och sort. För aktiers del innebär det att man räknar anskaffningsutgiften för exempelvis A-aktier för sig, B-aktier för sig och preferensaktier för sig.

Om någon på grund av innehav av A-aktier genom fondemission förvärvat B-aktier, är B-aktiernas anskaffningsutgift noll kr. Om någon på grund av innehav av A-aktier tecknar B-aktier i en nyemission, är B-aktiernas anskaffningsutgift vad som erläggs vid förvärvet. I båda fallen behåller A-aktierna sin ursprungliga anskaffningsutgift.

Har aktier erhållits genom sådan utskiftning från ekonomisk förening som avses i 42 kap. 20 § IL övertar de mottagna aktierna andelens anskaffningsutgift (48 kap. 9 § IL).

Ärvda aktier
Gåvoaktier

Den som övertagit ärvda aktier, övertar också den avlidnes anskaffningsutgift. Har någon själv köpt aktier och dessutom erhållit aktier av samma slag och sort genom arv eller gåva, kan det vara svårt att känna till vad som en gång i tiden erlagts för dem. Om det kan göras sannolikt när de ursprungligen köptes kan en uppskattning göras utifrån prisnivån på aktien vid denna tidpunkt efter omräkning för senare emissioner och andra förändringar i aktieinnehavet. Beträffande nyare förvärv går det att få fram förvärvstidpunkten genom sitt kontoförande institut (bank) om man har VP-konto alternativt depåbank eller fondkommissionär om man har depåkonto, därefter kan anskaffningsutgiften uppskattas med ledning av kursen den dagen. Beträffande förvärv som skett tidigast vid 1980-talets mitt kan anskaffningsutgiften i brist på bevisning uppskattas till 20 % av försäljningspriset för de flesta marknadsnoterade aktier. För äldre innehav får en bedömning göras från fall till fall. Då innehavet är mycket gammalt kan anskaffningsutgiften vara mycket låg. Något belopp måste emellertid ha betalats för förvärvet av aktierna. Se även övergångsbestämmelserna nedan.

Schablonmetoden

För marknadsnoterade delägarrätter finns en alternativ regel för beräkning av anskaffningsutgiften. Denna får bestämmas till 20 % av försäljningspriset efter avdrag för försäljningsutgifter (48 kap. 15 § IL). Deklaranten får själv avgöra om han vill tillämpa schablonmetoden.

Regeln gäller för marknadsnoterade delägarrätter utom optioner och terminer (avsnitt 34.7 och 34.8) samt teckningsrätter, fondaktierätter, inlösenrätter och säljrätter som erhållits på grund av innehav av aktier, konvertibler eller dylikt i bolaget (RÅ 2002 ref. 92). Den får däremot tillämpas på teckningsrätter, fondaktierätter, inlösenrätter och säljrätter som köpts.

Från år 2008 gäller att vid avyttring av andelar som avnoterats på grund av inlösen, fusion, fission, likvidation eller konkurs ska beskattning ske som om andelen fortfarande varit marknadsnoterad.

Med marknadsnoterad menas att värdepappret är upptaget till handel på en reglerad marknad eller en motsvarande marknad utanför EES eller, utan att vara upptaget till handel på en sådan marknad, är föremål för kontinuerlig allmänt tillgänglig notering på grundval av marknadsmässig omsättning som är allmänt tillgänglig. En notering hos ett privat kreditinstitut kan alltså vara att anse som marknadsnotering men endast under

förutsättning att både skattskyldiga och Skatteverket kan få del av noteringarna (prop. 1989/90:110 s. 722 f.).

Skatteverket har i en skrivelse 1998-11-18, dnr 10145-98/900, lämnat sin syn på innebörden av begreppet marknadsnotering. Skatteverket har vidare i skrivelse 2005-02-21, dnr 130 90533-05/111, kommit fram till att om ett värdepapper är inregistrerat vid börs men utan att det finns noteringar om handel över börsen ska det inte anses vara marknadsnoterat.

Om schablonmetoden använts vid en delförsäljning och genomsnittsmetoden ska användas vid nästa, ska det genomsnittliga omkostnadsbeloppet minskas till den del det belöper på de sålda aktierna (prop. 1975/76:180 s. 157, prop. 1989/90:110 s. 426 och 456). Det sammanlagda omkostnadsbelopp som dras av vid försäljning av ett visst slag av aktier kan då komma att överstiga det verkliga omkostnadsbeloppet för aktierna, men detta ligger i schablonmetodens konstruktion och förekommer också vid försäljning av hela innehavet.

Exempel

A köper 10 aktier för 20 kr styck, dvs. 200 kr totalt. Han säljer en aktie för 110 kr. Som omkostnadsbelopp drar han av 20 % av 110 kr = 22 kr. Vid ett senare tillfälle säljer han ytterligare en aktie för 90 kr.

Vid beräkning av genomsnittligt omkostnadsbelopp, ska det totala omkostnadsbeloppet på 200 kr minskas med de 20 kr som belöper på den tidigare sålda aktien. Återstoden, 180 kr, delas på de 9 aktier som finns kvar och genomsnittligt omkostnadsbelopp blir fortfarande 20 kr.

Gamla aktier, andelar i investeringsfonder och ekonomiska föreningar

I 76 § ILP finns en särskild regel om anskaffningsutgift för aktier, andelar i investeringsfonder och andelar i ekonomiska föreningar som inte är marknadsnoterade och som innehafts sedan den 1 april 1971.

För dessa får man tillämpa en äldre övergångsbestämmelse (p. 3 till SFS 1976:343).

> ”För sådana andelar i aktiebolag, ekonomiska föreningar och svenska värdepappersfonder som förvärvats före den 2 april 1971 och som inte är marknadsnoterade får anskaffningsutgiften vid beräkningen av kapitalvinst eller kapitalförlust bestämmas till tre fjärdedelar av det värde till vilket andelen skulle tas upp vid taxeringen till statlig förmögenhetsskatt år 1976 eller, i fråga om aktie

som var noterad på börs eller föremål för liknande notering den 31 december 1975 och andelar i värdepappersfonder, till två tredjedelar av detta värde."

För att övergångsbestämmelserna ska vara tillämpliga krävs att aktien eller andelen inte är marknadsnoterad vid avyttringen. Om den innehafts sedan den 1 april 1971 får man som anskaffningsutgift ta upp tre fjärdedelar av deklarationskursen vid utgången av 1975. Vid bestämmande av innehavstiden bortses från benefika överlåtelser.

Även om aktien inte var marknadsnoterad vid avyttringen, kan den ha varit marknadsnoterad vid utgången av 1975. Det bör i detta fall vara två tredjedelar av deklarationsvärdet vid utgången av 1975 som utgör anskaffningsutgift. Aktier och andelar värderades det året till 100 % av noterad kurs.

Av den ursprungliga bestämmelsen framgår att regeln om övertagande av anskaffningsutgiften vid arv och gåva var tillämplig. Detta följer idag av den allmänna bestämmelsen i 44 kap. 21 § IL (prop. 1999/2000:2 del 2 s. 730).

En på så sätt bestämd anskaffningsutgift ska ingå i genomsnittsberäkningen enligt ovan.

Exempel

En person har ärvt 100 aktier i det icke marknadsnoterade bolaget A. Föregående onerösa förvärv var före 1971. Aktiernas anskaffningsutgift beräknad på grundval av värdet vid utgången av 1975 var 200 kr/st. Vid ett senare tillfälle köper personen ifråga ytterligare 100 aktier av samma slag och sort för 300 kr/st. Genomsnittlig anskaffningsutgift blir 250 kr/st.

Fondaktierätt, teckningsrätt, inlösenrätt och säljrätt

När avyttring sker av en fondaktierätt, teckningsrätt, inlösenrätt eller säljrätt som erhållits på grund av aktieinnehav, anses den anskaffad för noll kronor (48 kap. 13 § IL). Om den säljs är schablonmetoden i andra stycket inte tillämplig (48 kap. 15 § IL och lagrådets yttrande prop. 1989/90:110 del 2 s. 138).

Bestämmelsen gäller inte inköpsrätter, dvs. rätter att köpa eller teckna aktier i ett annat bolag än det man har aktier i. I sådana fall kan utdelningsbeskattning komma ifråga. Detta gäller även då man fått en rätt att teckna eller köpa annan egendom, t.ex. konvertibler i ett annat bolag (avsnitt 30.7.1).

Bestämmelsen gäller både om fondaktierätten eller teckningsrätten säljs och om den utnyttjas för förvärv av värdepapper och detta senare säljs.

Regeln gäller även teckningsrätter till konvertibel- och optionslån. Dessa kan i undantagsfall utdelningsbeskattas, nämligen då det rena skuldebrevsvärdet överstiger emissionskursen. Utdelningsbeskattat belopp torde i så fall vara avdragsgillt som anskaffningsutgift då regeln i 48 kap. 13 § IL tar sikte på hur anskaffningsutgiften för moderaktien ska proportioneras. Likaså bör man kunna dra av andra utgifter för förvärvet som erlagt courtage etc.

Uppdelning (lex Asea)

Uppdelning av aktiebolag enligt de s.k. lex Asea-reglerna innebär att verksamheten i ett bolag har delats upp genom att bolaget delar ut aktier i ett dotterbolag till sina aktieägare (avsnitt 30.7.1). Enligt huvudregeln ska då utdelningsbeskattning ske. Genom bestämmelserna i 42 kap. 16−16 a §§ IL (lex Asea) är utdelningen emellertid skattefri i vissa fall. Under sådana omständigheter ska moderaktiens omkostnadsbelopp fördelas (48 kap. 8 § IL). Man utgår från det genomsnittliga omkostnadsbeloppet på aktierna i moderbolaget. Om kursen på dessa aktier sjunker med exempelvis 40 % på grund av utdelningen, ska 40 % av det genomsnittliga omkostnadsbeloppet överföras till de utdelade dotterbolagsaktierna.

Exempel

Aktier i bolaget A har köpts för 100 kr per aktie. Marknadsvärdet på aktierna i bolaget var före utdelningen 200 kr. Efter det att bolaget A delat ut samtliga aktier i dotterbolaget B till sina aktieägare, sjunker marknadsvärdet på bolaget A:s aktier till 120 kr, dvs. med 40 %.

40 % av omkostnadsbeloppet för aktierna i bolaget A, dvs. 40 % x 100 kr = 40 kr, flyttas till aktierna i bolaget B och utgör anskaffningsutgift för dessa aktier. Återstoden, 100 - 40 = 60 kr, utgör det nya omkostnadsbeloppet för aktierna i bolaget A.

Bestämmelsen har utformats så att proportionering ska göras med ledning av marknadsvärdeförändringen på moderaktierna vid uppdelningen. I undantagsfall kan förhållandena vara sådana att proportionering bör göras med hänsyn till summan av marknadsvärdena på aktien i det ursprungliga bolaget efter delningen och den utdelade aktien i förhållande till marknadsvärdet på det ursprungliga aktien före delningen. Problemet

med hur detta ska bestämmas behandlas i prop. 1990/91:167 s. 21 f. och s. 27. Skatteverket kan på begäran utfärda allmänna råd om fördelningen.

För den som köpt rätten till utdelning av aktier i dotterbolaget, blir den erlagda ersättningen för rätten till utdelning anskaffningsutgift för dessa aktier. Har rätt till flera utdelningar köpts, utgörs anskaffningsutgiften för de utdelade aktierna av den del av vederlaget som belöper på dem vid det tillfälle då aktierna delades ut. Jämför med lydelsen i 42 kap. 13 § IL.

Har aktien sålts efter avstämningsdagen men innan utdelningen faktiskt erhållits, ska omkostnadsbeloppet proportioneras eftersom den utdelade aktien erhållits på grund av innehavet av ursprungsaktien.

För den som sålt aktierna i moderbolaget före avstämningsdagen och behållit rätten till utdelning, blir anskaffningsutgiften för de utdelade aktierna moderaktiernas proportionerade omkostnadsbelopp.

Uppdelning (partiell fission)

Skatteregler för partiella fissioner har införts fr.o.m. den 1 januari 2007. En partiell fission definieras i inkomstskattelagen som en omstrukturering där ett företag överlåter tillgångarna i en eller flera verksamhetsgrenar till ett annat företag (38 a kap. 2 § IL). Det överlåtande företaget ska behålla minst en verksamhetsgren. Ersättningen ska vara marknadsmässig och lämnas till ägarna i det överlåtande företaget, antingen i form av andelar i det övertagande företaget eller i form av pengar.

Ersättningen till andelsägarna i det överlåtande företaget ska behandlas som utdelning, men inte föranleda beskattning hos mottagaren om den utgår i form av andelar i det övertagande företaget (42 kap. 16 b § IL). Anskaffningsutgiften för andelarna i det överlåtande företaget ska fördelas mellan dessa andelar och mottagna andelar i det övertagande företaget. Bestämmelserna om hur fördelningen ska gå till finns i 48 kap. 18 a § IL och är i princip utformade på samma sätt som de som gäller vid uppdelning enligt de s.k. lex Asea-reglerna (se ovan).

Av 48 kap. 18 b § IL framgår att om en ägare i det överlåtande företaget äger andelar av samma slag och sort som den mottagna andelen vid tidpunkten för den partiella fissionen (gamla andelar) eller förvärvar sådana andelar efter den partiella fissionen (nya andelar), ska avyttringar anses ske i följande ordning.

1. gamla andelar
2. mottagna andelar
3. nya andelar

Om andelarna som mottagits vid en partiell fission inte är marknadsnoterade eller är kvalificerade enligt 57 kap. 7–7 b §§ ska de vid tillämpning av genomsnittsmetoden inte anses vara av samma slag och sort som andra andelar i det övertagande företaget som innehas av mottagaren (48 kap. 18 c §).

Om det överlåtande företaget vid en partiell fission är ett fåmansföretag tillämpas även särskilda regler för andelsägarna (se avsnitt 90.8).

34.4.2 Skattepliktig respektive avdragsgill andel

En kapitalvinst är som huvudregel skattepliktig i sin helhet, medan en kapitalförlust som huvudregel är avdragsgill endast till 70 %.

Onoterade andelar

Från huvudregeln att kapitalvinster är skattepliktiga i sin helhet finns följande undantag.

Kapitalvinster på onoterade andelar, som inte är kvalificerade, tas upp till fem sjättedelar, dvs. beskattas med 25 %.

Hur kapitalvinster och kapitalförluster på kvalificerade andelar ska beskattas framgår av avsnitt 90.

Avdragsbegränsningen till 70 % för kapitalförluster avser varje affär för sig. Om två försäljningar gjorts samma år, den ena med vinst och den andra med förlust, är förlusten bara avdragsgill till 70 %.

Aktier, marknadsnoterade delägarrätter

Från huvudregeln att bara 70 % av förluster är avdragsgilla finns några undantag.

Kapitalförlust på marknadsnoterade delägarrätter, utom andelar i räntefonder, får dras av i sin helhet ifrån vinster på motsvarande tillgångar (48 kap. 20 § IL, prop. 1989/90:110 s. 431–432) medan kapitalförlust på onoterade andelar först ska kvoteras till fem sjättedelar innan de får kvittas mot vinster på nämnda typ av tillgång (48 kap. 20 § IL). Förlust som inte kan kvittas mot en kapitalvinst kvoteras enligt huvudregeln till 70 % (48 kap. 24 § IL).

34.5 Konvertibler, optionslån och aktieindexobligationer

Konvertibler i svenska kronor, teckningsoptioner och köp- och säljoptioner avseende aktier, kapitalvinstbeskattas på samma sätt som delägarrätter. Detsamma gäller företrädesrätter att teckna konvertibler eller teckningsoptioner. Dessa kallas i lagtexten teckningsrätter. Optionsskuldebrev, dvs. skuldebrev som getts ut enligt 1975 års ABL tillsammans med teckningsoptioner eller köpoptioner, beskattas däremot enligt reglerna för fordringar.

Reglerna om kapitalvinstbeskattning vid

- terminsaffärer,
- blankningsaffärer och
- skattskyldighet efter utflyttning ur riket

gäller i förekommande fall även konvertibler och optionsrätter.

34.5.1 Konvertibler

Konvertibler ges ut av aktiebolag och är normalt löpande skuldebrev som på vissa villkor kan konverteras (bytas ut) mot aktier (15 kap. ABL). Rätten att konvertera är begränsad till viss tid.

Företrädesrätter, teckningsrätter

Bolagets aktieägare har ofta företrädesrätt (teckningsrätt) att teckna konvertibler (15 kap. 1 § ABL). Om konvertiblerna utges till en annan grupp av personer, t.ex. anställda, i en riktad emission föreligger däremot ingen teckningsrätt i skattelagstiftningens mening (jfr prop. 1984/85:193 s. 39).

Emissionspris

Den som utnyttjar sin företrädesrätt måste betala teckningskursen för konvertibeln. Denna teckningskurs kan både överstiga och understiga konvertibelns nominella belopp. Tecknandet utlöser normalt inte några beskattningskonsekvenser (44 kap. 20 § IL). Om emissionsvillkoren är sådana att det rena skuldebrevsvärdet vid emissionstillfället överstiger emissionspriset, kan en aktieägare som deltar i emissionen komma att bli beskattad för mellanskillnaden som för utdelning. Däremot sker ingen beskattning på grund av att konverteringsrätten har ett värde (prop. 1984/85:193 s. 47).

Löpande ränta på konvertibeln beskattas när räntan blir tillgänglig för lyftning.

Om en konvertibel inte byts ut mot aktier löses den in vid löptidens slut. Beskattning sker då enligt reglerna för delägarrätter. Skillnaden mellan vad som är ränta och vad som är kapitalvinst bedöms enligt samma regler som för andra skuldebrev (avsnitt 30.6).

Konvertering

Konvertibeln kan under en i lånevillkoren angiven tidsperiod bytas ut mot aktier. Om konvertibeln har getts ut till underkurs ska mellanskillnaden erläggas kontant vid konverteringen eftersom aktier inte får ges ut till underkurs. Kapitalvinstbeskattning sker inte på grund av utbytet (44 kap. 10 § IL).

Försäljning utlöser beskattning

Försäljning av teckningsrätter, konvertibler eller aktier som erhållits genom konvertering beskattas enligt reglerna för delägarrätter.

Även köpare av teckningsrätt eller konvertibler kan teckna konvertibler eller byta konvertibeln mot aktier utan beskattningskonsekvenser. Om han däremot säljer sådana värdepapper sker kapitalvinstbeskattning.

Anskaffningsutgift

Huvudregeln är att man vid beräkning av anskaffningsutgiften summerar vad som erlagts under innehavstiden vid köp, teckning av lån och vid konvertering (44 kap. 20 § IL).

Ingen del av utgiften för en moderaktie medräknas i anskaffningsutgiften för egendom som förvärvas genom att utnyttja teckningsrätt (48 kap. 13 § IL). För aktieägare är anskaffningsutgiften för teckningsrätter således noll kr. Säljer han teckningsrätten utgör hela försäljningsintäkten kapitalvinst.

Andra kostnader

Avdrag medges också för transaktionskostnader i form av t.ex. courtage. Om en aktieägare erhållit förmånen att få teckna konvertibler till ett pris som understiger det rena skuldebrevsvärdet (se ovan vid kantrubriken ”Emissionspris”) ska det beskattade förmånsvärdet läggas till anskaffningsutgiften.

Genomsnittsmetoden

Genomsnittsmetoden är tillämplig även för konvertibler. Beräkningen görs för samtliga konvertibler av samma slag som de avyttrade. Med samma slag avses konvertibler i samma bolag med samma villkor (avsnitt 34.4.1).

Schablonmetoden

Schablonmetoden är tillämplig på sådana konvertibler som är marknadsnoterade (avsnitt 34.4.1).

Konvertibla vinstandelsbevis

Konvertibla vinstandelsbevis är konvertibla skuldebrev där hela eller en del av räntan är beroende av bolagets vinst eller utdelning. Denna ränta ingår i den noterade kursen på samma sätt som gäller för utdelning på aktier.

Noterade konvertibla vinstandelsbevis följer samma beskattningsregler som vanliga konvertibler.

Sammanställning över anskaffningsutgift.
(Ytterligare avdrag kan förekomma, se löptexten.)

Slag av försålt värdepapper	Aktieägare	Annan med inköpt		Annan som utan teckningsrätt tecknat konvertibel
		a) teckningsrätt	b) konvertibel	
Teckningsrätt	0 kr	Köpeskillingen	-	-
Konvertibel	Emissionspriset	Köpeskillingen för teckningsrätten + emissionspriset	Köpeskillingen	Emissionspriset
Aktie förvärvad via konvertering	Emissionspriset för konvertibeln	Köpeskillingen för teckningsrätten + emissionspriset för konvertibeln	Köpeskillingen för konvertibeln	Emissionspriset för konvertibeln

34.5.2 Optionslån

Ett optionslån består i skatterättsligt hänseende av en skuldebrevsdel (optionsskuldebrev) och en eller flera optionsrätter att teckna eller köpa en aktie till ett visst pris. Optionsrätterna kallas teckningsoptioner om de avser rätt att delta i nyemission i bolaget, och köpoptioner om de avser rätt att köpa redan befintliga aktier. Teckningsoptioner kunde tidigare (t.o.m. år 2005) endast ges ut tillsammans med ett optionsskuldebrev men kan numera även ges ut som fristående värdepapper (14 kap. ABL). Beträffande andra optioner, se avsnitt 34.8. Rätten att köpa eller teckna aktier är begränsad till viss tid.

Teckningsrätter

Samma regler gäller för teckningsrätter till teckningsoptioner och optionslån som för teckningsrätter till konvertibler (avsnitt 34.5.1).

Teckning av lån

Om företrädesrätt för att delta i emission av optionslån utnyttjas till teckning av lånet, ska emissionspriset för lånet erläggas till bolaget. Någon kapitalvinstbeskattning sker inte (44 kap. 10 § IL). Emissionsvillkoren kan vara sådana att skuldebrevets marknadsvärde vid emissionstillfället överstiger emissionspriset. En aktieägare som deltar i emissionen ska i så fall beskattas vid emissionstillfället för mellanskillnaden som för utdelning. Detsamma gäller om en optionsrätt till köp erhålls till underpris. Någon beskattning sker emellertid inte om en optionsrätt till nyteckning har ett värde, jfr nyemission (prop. 1984/85:193 s. 47–48 och avsnitt 30.7.2).

Teckning/köp av aktie

Om optionsrätten utnyttjas till teckning eller köp av aktie ska emissionspriset (teckningspriset, köpeskillingen) erläggas. Någon kapitalvinstbeskattning sker inte när optionsrätten utnyttjas (44 kap. 10 § IL).

Försäljning utlöser beskattning

Försäljning av teckningsrätt, optionsrätt, skuldebrev eller aktie förvärvad via optionsrätt medför kapitalvinstbeskattning. Beskattningen av optionsrätten sker därvid på följande sätt.

Skuldebrev och optionsrätt kan säljas tillsammans som en unit. De kan också åtskiljas och säljas var för sig, vilket är vanligare.

Försäljningen av skuldebrevet beskattas enligt reglerna för fordringsrätter. Försäljning av optionsrätt beskattas alltid enligt reglerna för delägarrätter vare sig den avskiljts eller inte (prop. 1990/91:54 s. 216).

Anskaffningsutgift

Huvudregeln är att man lägger samman vad som erlagts under innehavstiden vid eventuella köp, emissioner och aktieteckningar. Någon del av anskaffningsutgiften för moderaktien räknas inte med utan anskaffningsutgiften för teckningsrätt, som förvärvats på grund av moderaktie är noll kr (48 kap. 13 § IL, jfr avsnitt 34.4.1). Har man köpt teckningsrätt till deltagande i emissionen, utgör denna utgift del av anskaffningsutgiften för optionslånet.

Anskaffningsutgiften för skuldebrev med optionsrätt (teckning av optionslånet) delas upp mellan de två värdepapperna på följande sätt:

- skuldebrevet anses förvärvat för sitt marknadsvärde vid emissionen.
- optionens anskaffningsutgift räknas som den totala anskaffningsutgiften minskad med skuldebrevets marknadsvärde vid förvärvet (restvärdet).

Skulle marknadsvärdet på skuldebrevet överstiga emissionspriset, ska hela priset hänföras till skuldebrevet (48 kap. 14 § IL och prop. 1984/85:193 s. 31). Huvudregeln gäller också när skuldebrev och optionsrätt förvärvats genom köp eller dylikt.

Om skuldebrev och optionsrätt förvärvats genom teckning på grund av en köpt teckningsrätt, ingår köpeskillingen för teckningsrätten i anskaffningsutgiften som ska fördelas mellan skuldebrev och optionsrätt enligt bestämmelsen i 44 kap. 14 § IL. Eftersom skuldebrevsvärdet normalt understiger emissionspriset för lånet, kommer denna köpeskilling att i de flesta fall hänföras till optionsrätten. Om skuldebrevets marknadsvärde

överstiger emissionspriset kan inte utdelningsbeskattning ske hos den som köpt teckningsrätten. En del av köpeskillingen för teckningsrätten kommer att hänföras till skuldebrevet och resten till optionsrätten.

Fördelningen ska ske på samma sätt även om det skuldebrev som getts ut tillsammans med optionsrätten är en konvertibel eller ett vinstandelsbevis (prop. 1984/85:193 s. 31 och RÅ 1983 1:77 I 1) och 2).

Om ett skuldebrev är förenat med flera optionsrätter skulle skillnaden mellan emissionspriset och marknadsvärdet på skuldebrevet tidigare fördelas mellan optionsrätterna med ledning av deras marknadsvärde (äldre 36 § anv. p. 2 b sista stycket KL). Lagtext saknas numera, men rättsläget torde vara detsamma (jfr RÅ 1983 1:77 II 5).

Utöver utgifter vid emission etc. får avdrag göras för andra transaktionskostnader som t.ex. courtage (prop. 1984/85:193 s. 42).

Genomsnittsmetoden

Genomsnittsmetoden är tillämplig för optionsrätter (jfr avsnitt 34.4.1).

Schablonmetoden

Schablonmetoden är inte tillämplig på optionsrätter (48 kap. 15 § IL).

Schablonmetoden får inte heller användas för teckningsrätter för vilka anskaffningsutgiften är noll kr, dvs. sådana som förvärvats på grund av aktieinnehav eller dylikt. Om däremot teckningsrätterna köpts får schablon tillämpas.

Avyttring teckningsoptionen

Om optionen förfaller anses den avyttrad (44 kap. 4 § 4 IL och RÅ 2002 ref. 92). Förlusten är därmed avdragsgill. Om optionsrätten utnyttjas för teckning av aktier som sedan säljs med förlust är förlusten också avdragsgill.

Om teckningsoptionens löptid förlängs får den anses avyttrad i byte mot en ny option. Detta gäller oavsett om lösenpriset ändras eller inte (RÅ 2003 not. 107).

Sammanställning över anskaffningsutgift.
(Ytterligare avdrag kan förekomma, se löptexten.)

Slag av försålt värdepapper	Aktieägare	Annan med inköpt a) teckningsrätt	b) optionsrätt	Annan som utan teckningsrätt tecknat lån
Teckningsrätt	0 kr	Köpeskillingen	-	-
Optionsskuldebrev	Skuldebrevets marknadsvärde vid emissionen	Skuldebrevets marknadsvärde vid förvärvet	-	Skuldebrevets marknadsvärde vid emissionen
Optionsrätt a) till nyteckning av aktie	Restvärdet	Restvärdet	Köpeskillingen	Restvärdet
b) till köp av aktie	Restvärdet	Restvärdet	Köpeskillingen	Restvärdet
Aktie a) via optionsrätt till nyteckning	Restvärdet + nytecknings-priset för aktien	Restvärdet + nytecknings-priset för aktien	Köpeskillingen för optionsrätten + nyteckningspriset för aktien	Restvärdet + nyteckningspriset för aktien
b) via optionsrätt till köp av aktie	Restvärdet + köpeskillingen för aktien	Restvärdet + köpeskillingen för aktien	Köpeskillingarna för optionsrätten och aktien	Restvärdet + köpeskillingen för aktien

Med restvärde avses den del av emissionspriset som överstiger skuldebrevets marknadsvärde.
Om skuldebrev och optionsrätt förvärvats genom teckning på grund av en köpt optionsrätt, avses med restvärde den del av köpeskilling och emissionspris som överstiger skuldebrevets marknadsvärde.

34.5.3 Aktieindexobligationer

En aktieindexobligation är ett löpande skuldebrev, som vanligtvis inte ger någon årlig ränta och där värdeförändringen bestäms av utvecklingen av ett aktieindex, en aktiekorg eller liknande. En aktieindexobligation är sammansatt av flera olika värdepapper. Ett sådant sammansatt värdepapper kallas ofta för en strukturerad produkt.

Delägarrätt eller fordringsrätt

Högsta förvaltningsdomstolen har ansett att en aktieindex-obligation utgiven i svenska kronor där värdeförändringen bestäms av ett aktieindex är ett sådant värdepapper som ska beskattas på samma sätt som en delägarrätt enligt 48 kap. 2 § andra stycket IL (RÅ 1994 ref.26). Se vidare avsnitt 34.2.

En aktieindexobligation med nominellt belopp fastställd i utländsk valuta där värdeförändringen beror på ett aktieindex ska däremot beskattas som en utländsk fordringsrätt (48 kap. 4 § IL). Se även avsnitt 40. Det finns andra index-obligationer vars värdeförändring bestäms av t.ex. råvaror eller

utländsk valuta. Högsta förvaltningsdomstolen har ansett att en indexobligation med nominellt belopp fastställd i svenska kronor där värdeförändringen berodde på ett valutaindex skulle beskattas som en svensk fordringsrätt (RÅ 1999 ref. 69). Av domstolens resonemang kan man dra slutsatsen att en indexobligation med nominellt belopp fastställd i svenska kronor men där värdeutvecklingen är knuten till ett råvaruindex också ska beskattas som en svensk fordringsrätt. Se även avsnitt 39.

Löpande avkastning

Hur den löpande avkastningen ska beskattas framgår av avsnitt 30.6.

Högsta förvaltningsdomstolen har kommit fram till att om ingen del av avkastningen är garanterad eller utgör annan inkomst, och den betalas ut vid löptidens slut ska hela värdeökningen beskattas som kapitalvinst (RÅ 1994 ref. 26 I). En garanterad avkastning beskattas däremot som ränta och årlig, ej garanterad, avkastning beskattas som annan inkomst enligt 42 kap. 1 § IL (RÅ 2003 ref. 48).

Kapitalvinst-beräkning

Beskattning sker vid avyttringen vilket ofta är när obligationen löses in vid löptidens slut eller vid en försäljning. Se vidare avsnitt 34.3 och avsnitt 39.3

Om en garanterad avkastning betalas ut vid tidpunkten för inlösen ska denna inte ingå i kapitalvinstberäkningen. Detsamma gäller om någon del av utbetalningen avser en årlig avkastning som inte är garanterad (RÅ 2003 ref. 48). Försäljningsersättningen blir då inlösenbeloppet minskat med ev. medräknad avkastning. En garanterad avkastning tas i stället upp som en ränteintäkt. En årlig avkastning utöver den garanterade avkastningen anses vara annan inkomst på grund av innehav av tillgång (42 kap. 1 § första stycket IL).

Om en indexobligation med en garanterad avkastning som betalas ut löpande säljs under löptiden ska den garanterade avkastningen brytas ut och behandlas som upplupen ränta. Återstående del av försäljningsersättningen ingår i kapitalvinstberäkningen för obligationen.

Skatteavtal

Vid tillämpning av skatteavtal anser Skatteverket att eftersom en aktieindexobligation är ett löpande skuldebrev så faller avkastningen in under ränteartikeln i skatteavtalen. Om obligationen avyttras under löptiden blir i stället artikeln om realisationsvinst tillämplig (Skatteverket 2009-12-08, dnr 131 703562-09/111).

Marknadsnoterad

Vid kapitalvinstberäkning på marknadsnoterade aktieindexobligationer, får schablonmetoden användas. Kapitalvinst och kapitalförlust får kvittas fullt ut enligt de regler som allmänt gäller för delägarrätter.

34.6 Andelar i investeringsfonder

Lagen (2004:46) om investeringsfonder har under 2004 ersatt lagen (1990:1114) om värdepappersfonder. Genom lagändringen har begreppet värdepappersfond ersatts av investeringsfond.

Till följd av det s.k. UCITS IV-direktivet (2009/65/EG) har flera regler i bl.a. lagen om investeringsfonder och inkomstskattelagen ändrats fr.o.m. den 1 augusti 2011 (SFS 2011:882 och SFS 2011:937). Avsikten med de nya reglerna är att möjliggöra en effektivisering av fondverksamhet och underlätta gränsöverskridande verksamhet. De nya reglerna innebär bl.a.

- att fondbolag och det bolag som förvaltar detta inte behöver vara etablerade i samma land och
- att fonder med säten i olika länder inom EES kan fusioneras och delas upp.

34.6.1 Vilka slag av investeringsfonder finns?

Investeringsfond

Med svensk investeringsfond menas en fond bestående av fondpapper eller andra värdepapper.

Fonden ska ha uppkommit genom kapitaltillskott från allmänheten och ägs av dem som tillskjutit kapitalet, dvs. andelsägarna. En svensk investeringsfond är ett eget skattesubjekt (6 kap. 5 § IL), men är inte en juridisk person. Delägarna bestämmer inte över fondens förvaltning, utan denna sköts av ett fondbolag. Vidare är delägarna inte ansvariga för fondens förpliktelser. Samäganderättslagen är inte tillämplig.

Investeringsfonder kan i beskattningshänseende indelas i olika huvudgrupper.

Aktiefonder

Aktiefonder är sådana investeringsfonder som huvudsakligen placerar i aktier och andra delägarrätter.

Det finns olika slag av aktiefonder.

– aktiesparfonder

Aktiesparfonder bildades i samband med att det gamla skattesparandet infördes 1978. Dessa fonder behandlas numera som vanliga aktiefonder. Anskaffningsutgiften för de andelar som anskaffats i samband med det tidigare skattesparandet får beräknas efter särskild schablon.

– allemansfonder

Sparandet i allemansfonder inleddes 1984 och har under årens lopp varit föremål för olika ändringar i beskattningen. Numera är de ur beskattningssynpunkt likställda med övriga aktiefonder, bortsett från beräkning av schablonmässig anskaffningsutgift (se avsnitt 34.6.2).

Räntefonder

En räntefond är en svensk eller utländsk investeringsfond vars innehav endast består av fordringar och andra värdepapper i svenska kronor eller ränteindex. För att en fond skattemässigt ska anses som räntefond måste andelarna vara marknadsnoterade (48 kap. 21 § IL). Räntefonder innehåller regelmässigt vissa likvida medel. Dessa är normalt placerade i bank eller motsvarande och kan därför också betecknas som fordringar i svenska kronor. Med hänsyn till hur Högsta förvaltningsdomstolen tillämpat EU-rätten i RÅ 2009 ref. 33 bör man tillämpa samma regler vid försäljning av en marknadsnoterad andel i en fond som även innehåller fordringar i utländsk valuta.

Blandfonder

Blandfonder har annan sammansättning av sina värdepapper än aktiefonder och räntefonder. Deras innehav av aktier understiger alltså 75 % av fondförmögenheten. De särbehandlas numera inte skattemässigt utan andelarna beskattas på samma sätt som andelar i aktiefonder.

SICAV-bolag

SICAV-bolag är ett bolag med rörligt aktiekapital med säte i Luxemburg, som har likartad placeringsinriktning som fonder.

Försäkrings-premiefonder

Försäkringspremiefonder är avsedda för premiemedel avseende unit linked-försäkringar, dvs. försäkringar där försäkringstagaren styr placeringen av försäkringsmedlen under försäkringens löptid (SFS 1989:1079).

De allmänna reglerna i lagen om investeringsfonder gäller även för allemans- och försäkringspremiefonder i den mån den speciella lagstiftningen inte säger annat.

Fondandelar

Tidigare skulle alla andelar i en fond vara lika stora och ge lika rätt till den egendom som ingår i fonden. Fr.o.m. den 1 augusti 2011 kan en investeringsfond ha olika andelsklasser med olika villkor. Villkoren ska dock vara desamma för samtliga andelar inom en viss andelsklass.

Värdet på egendomen i fonden varierar vilket innebär att värdet på fondandelarna också varierar. Fondandelsvärdet beräknas och offentliggörs normalt varje dag efter börsens stängning.

Delägarna i fonden registreras normalt i ägarregistret av fondbolaget. Bekräftelse på registrering sänds till delägaren.

Delägaren kan i allmänhet lösa in sin andel när han vill. Han får då ut ett kontant belopp motsvarande andelens värde. I vissa fonder, t.ex. så kallade hedgefonder, kan man emellertid bara gå ut och in vid vissa tillfällen, oftast en gång per månad. Detta hänger samman med att placeringarna i fonden görs för en månad i taget.

I vissa fonder betalas utdelning till andelsägarna. Andra fonder lämnar ingen utdelning, utan andelsägaren får hela värdeförändringen som en kapitalvinst vid inlösen av andelarna i fonden.

34.6.2 Beskattningen

Löpande beskattning

Utdelning som lämnas i form av kontanter eller nya andelar beskattas när utdelningen blir disponibel. Se vidare avsnitt 30.7.

Fr.o.m. beskattningsåret 2012 ska delägare i investeringsfonder ta upp en schablonintäkt motsvarande 0,4 % av värdet av delägarens andelar i fonden vid årets ingång. En fysisk person redovisar schablonintäkten i inkomstslaget kapital där den beskattas med 30 %. En juridisk person redovisar schablonintäkten i inkomstslaget näringsverksamhet.

Beskattningstidpunkt

Avyttring av en andel i en investeringsfond kapitalvinstbeskattas enligt reglerna för delägarrätter (48 kap. 2 § IL). När en andel i en investeringsfond löses in ska avyttring anses ha skett och kapitalvinstbeskattning ska ske (prop. 1999/2000:2 del 2 s. 524). Avyttring ska också anses ha skett då utskiftning sker i samband med att fonden upplöses.

Ersättningen utgörs av vad fondandelsägaren erhållit. Bestämmelsen gäller alla slag av fonder. Detta innebär bl.a. att om en person flyttar sitt andelsinnehav från en fond, t.ex. en aktiefond, till en annan, anses andelarna i den första fonden avyttrade och kapitalvinstbeskattning ska ske.

Dagen för delägarens begäran om inlösen får anses som avyttringsdag, eftersom fondbolaget är bundet av denna begäran och måste, om än ibland med viss fördröjning, lösa in andelen.

Sammanläggning, delning

Vid sammanläggning eller delning av investeringsfonder enligt 8 kap. 1 § lagen (2004:46) om investeringsfonder anses inte avyttring ha skett (48 kap. 18 § IL). För detta krävs att Finansinspektionen har lämnat tillstånd för en sådan sammanläggning eller delning.

Vid sammanläggning kommer det ursprungliga omkostnadsbeloppet att utgöra anskaffningsutgift för de nya fondandelarna. Vid delning ska det gamla omkostnadsbeloppet delas upp på de

nya fondandelarna i proportion till de nya fondernas värde vid delningstillfället.

Utländska investeringsfonder

Andelar i utländska investeringsfonder som är jämförbara med de svenska beskattas på samma sätt som dessa. Alla utländska s.k. fonder är emellertid inte att betrakta som investeringsfonder enligt den svenska skattelagstiftningen. Högsta förvaltningsdomstolen har ansett att fastighetsfonder förvaltade av ett tyskt bolag (GmbH) inte var sådan utländsk fond som skulle beskattas som svensk värdepappersfond (RÅ 2003 not. 67). Främsta skälet var att de inte placerade i värdepapper utan i fastigheter och att de därför inte var fondföretag vare sig i UCITS-direktivets mening (artikel 1, punkt 3, 85/611/EEG, 88/229/EEG, 2001/107/EG och 2001/108/EG) eller jämförbara med svenska värdepappersfonder (jfr 1 § första stycket 1 lagen (1990:1114) om värdepappersfonder i dess dåvarande lydelse).

Fonder inom EES

Sammanläggningar eller delningar som avser fonder bildade inom EES enligt UCITS-direktivet 85/611/EEG, senast ändrat genom Europaparlamentets och Rådets direktiv 2008/18/EG, där sammanläggningen har godkänts av behörig myndighet i det aktuella landet, omfattas av skattefrihet (48 kap. 18 § IL). Detta gäller även om sammanläggningen avser fonder som enligt svensk rätt inte hade tillstånd till sammanläggning. För tid före 2008 ska bedömningen göras med stöd av RÅ 2006 ref. 38, se Handledning för internationell beskattning (SKV 352), utgåva 13.

Regleringen medför att investeringsfonder bildade utanför EES inte omfattas av regeln varför en sammanläggning eller delning av dessa utländska investeringsfonder medför att avyttring anses ha skett.

Fusion

Fr.o.m. den 1 augusti 2011 är fusion och uppdelning tillåten även i svenska investeringsfonder. En gränsöverskridande fusion av investeringsfonder leder inte till uttagsbeskattning av den överlåtande fonden och inte till inkomstbeskattning för andelsägarna (39 kap. 20 § och 17 kap. 15 § IL).

Justering av antalet andelar

Ibland kan det förekomma att det i samma fond finns både andelar som ger utdelning och andelar som inte ger utdelning. Eftersom varje andel måste vara lika stor i fonder utan andelsklasser så kommer de andelsägare som inte får utdelning att få fler andelar vid en justering efter utdelningstillfället. Skatterättsnämnden har ansett att detta inte ska innebära att någon beskattning ska ske utan förfarandet är jämförbart med

en split eller en fondemission (SRN 2002-11-27 se RSV:s rättsfallsprotokoll 29/02).

Beräkningssätt

Vinsten beräknas till inlösenpriset minskat med förvärvspriset och kostnaderna. Om endast en del av innehavet i fonden säljs ska genomsnittsmetoden användas vid beräkning av omkostnadsbeloppet. Det genomsnittliga omkostnadsbeloppet beräknas separat för varje förvaltare för sig (48 kap. 7 § andra stycket IL).

Omkostnadsbelopp

Som huvudregel gäller att man som omkostnadsbelopp tar upp den faktiska utgift man haft för förvärvet. I omkostnadsbeloppet ska också inräknas återinvesterad del av de utdelningar man har erhållit från fonden under innehavstiden.

Även schablonmetoden får användas om andelarna var marknadsnoterade vid avyttringstidpunkten (48 kap. 15 § IL).

Som anskaffningsutgift för andel i annan investeringsfond än allemansfond eller Sicav och som förvärvats före den 1 januari 1995 får fysisk person ta upp andelens marknadsvärde den 31 december 1992 (stickvärdet). Detsamma gäller fondandelsbevis, vars innehavare registrerats efter utgången av 1994. Motsvarande värde för andel i fond som ny- eller ombildats under 1993 eller 1994 är det först noterade marknadsvärdet (48 kap. 16 § IL).

Allemansfonder

Vinst och förlust vid avyttring eller inlösen av andelar i allemansfonder tas upp till hela beloppet. Som omkostnadsbelopp tas den faktiska anskaffningsutgiften upp.

För andelar i allemansfonder finns en särskild övergångsbestämmelse i 48 kap. 16 § andra stycket IL. Om andelen förvärvats före den 1 januari 1991, får värdet den 31 december 1990 tas upp som anskaffningsutgift för den andelen. Valfrihet föreligger för den skattskyldige och är den verkliga anskaffningsutgiften högre får denna dras av i stället. I en genomsnittsberäkning kan sålunda både verklig anskaffningsutgift och värdet vid utgången av 1990 ingå för olika andelar.

Räntefonder

För marknadsnoterade andelar i räntefonder gäller att kapitalvinsten eller kapitalförlusten skattemässigt ska tas upp respektive dras av fullt ut (48 kap. 21 § IL). Med hänsyn till hur Högsta förvaltningsdomstolen tillämpat EU-rätten i RÅ 2009 ref. 33 bör man tillämpa samma regler vid försäljning av en marknadsnoterad andel i en fond som även innehåller fordringar i utländsk valuta.

Sicaver

Sicaver som uppfyller UCITS-direktivet får anses motsvara en svensk investeringsfond. Inlösen av andelar i en sådan sicav ska därför beskattas på motsvarande sätt (RÅ 2006 ref. 38).

Försäkrings-premiefonder

Andelar i försäkringspremiefonder kan flyttas från ett slag av egendom till ett annat inom fonden utan att avyttring av fondandelen ska anses föreligga. Inlösen får bara ske för utbetalning enligt försäkringsavtalet eller för täckning av försäkringstagarens kostnader för försäkringen.

För försäkringstagaren behandlas försäkringen och placeringen i försäkringspremiefonden skattemässigt på samma sätt som andra livförsäkringar (prop. 1989/90:110 s. 562).

Kapitalförluster

Kapitalförlust på marknadsnoterad andel i aktiefond och blandfond får dras av fullt ut mot kapitalvinster enligt samma regler som gäller för andra delägarrätter. I övrigt är endast 70 % av förlusten avdragsgill. Det bör observeras att vinst eller förlust på marknadsnoterad andel i räntefond ska tas upp respektive dras av fullt ut. Detsamma gäller vinst eller förlust på marknadsnoterad andel i investeringsfonder som bara innehåller fordringar i utländsk valuta eller i både svensk och utländsk valuta.

Andelar i investeringsfonder

Slag av fond	**Omkostnadsbelopp**
Aktiefonder	
– marknadsnoterade (ej allemansfonder)	– genomsnittsmetoden – 20 % av försäljningspriset – marknadsvärdet 31.12.92
– ej marknadsnoterade	– genomsnittsmetoden – marknadsvärdet 31.12.92
Allemansfonder	
– marknadsnoterade	– genomsnittsmetoden – 20 % av försäljningspriset – marknadsvärdet 31.12.90
– ej marknadsnoterade (företagsanknutna)	– genomsnittsmetoden – marknadsvärdet 31.12.90
F.d. aktiesparfonder	
(numera inlösta eller omgjorda till vanliga fonder)	
– marknadsnoterade	– genomsnittsmetoden – 20 % av försäljningspriset – marknadsvärdet 31.12.92

Slag av fond	**Omkostnadsbelopp**
Räntefonder	
– marknadsnoterade	– genomsnittsmetoden – 20 % av försäljningspriset – marknadsvärdet 31.12.92
Övriga fonder	
– marknadsnoterade	– genomsnittsmetoden – 20 % av försäljningspriset – marknadsvärdet 31.12.92
– ej marknadsnoterade	– genomsnittsmetoden – marknadsvärdet 31.12.92

34.7 Optioner och terminer

34.7.1 Allmänt

En option är en rätt att köpa egendom (köpoption) eller en rätt att sälja egendom (säljoption) eller en rätt till kontantavräkning.

Innehavaren av en option kapitalvinstbeskattas för optionen vid kvittning, stängning genom kontantavräkning och förfall. Vid lösen av en köpoption genom leverans av egendom sker ingen beskattning och vid lösen av en säljoption genom leverans av egendom kapitalvinstbeskattas han för den avyttrade egendomen.

Utfärdaren av en option med en löptid på högst ett år, beskattas för resultatet av affären vid kvittning, stängning eller förfall. Vid lösen av en köpoption genom leverans av egendom kapitalvinstbeskattas han för den avyttrade egendomen. Vid lösen av en säljoption genom leverans av egendom sker beskattning av premien det år lösen skett. Utfärdaren av en option med en löptid på mer än ett år och sådana optioner som inte är lämpade för allmän omsättning, oavsett löptid, beskattas för den erhållna premien det år optionen utfärdas (44 kap. 31 § IL).

En termin är ett avtal om ett köp av egendom vid en framtida tidpunkt till bestämt pris eller rätt till kontantavräkning.

Om det sker en kontantavräkning, nettning eller en kvittning, beskattas den som erhåller betalning för vinsten medan den som betalar får avdrag som för kapitalförlust.

Leder terminen till att egendom överlåts, sker kapitalvinstbeskattning av säljaren. Den andra parten har gjort ett köp.

Optioner och terminer kallas ofta derivatinstrument. I prop. 1999/2000:2 del 2 s. 518–523, 527–534 och 540–541 kan man läsa författningskommentarerna angående reglerna om optioner och terminer vid införandet av Inkomstskattelagen.

Flera olika derivat behandlas även i avsnitt 82.5.

34.8 Optioner

34.8.1 Definitioner

Vad är en option?

Option är ett vidsträckt begrepp. Populärt uttryckt är det en rättighet som innebär en förtur till något mot ett visst vederlag. Man erhåller t.ex. en rätt att köpa egendom till visst pris (aktier, obligationer eller dylikt) eller rätt att sälja egendom till visst pris.

En person utfäster således en rättighet till en annan person. Utfärdaren är bunden av sitt åtagande, men innehavaren av rättigheten är inte bunden utan kan utnyttja optionen eller låta bli.

	Köpoption	Säljoption
Innehavare	Rätt att köpa	Rätt att sälja
Utfärdare	Skyldighet att sälja	Skyldighet att köpa

I lagtexten finns en definition av vad som avses med begreppet option vid inkomstbeskattningen i 44 kap. 12 § IL.

Utfärdare och innehavare

Den som utlovar rättigheten kallas utfärdare. Den som erhåller rättigheten kallas innehavare. Både privatpersoner och bolag kan utfärda optioner. Full avtalsfrihet råder beträffande villkoren och det finns stora olikheter mellan olika slag av optioner.

Standardiserade optioner

De marknadsmässigt omsatta optionerna har standardiserade villkor i särskilda optionskontrakt för att möjliggöra handel.

Standardiserade optioner ska skiljas från de optionsrätter avseende köp eller teckning av aktier som getts ut tillsammans med skuldebrev. De standardiserade optioner som finns på marknaden avser normalt rätt att köpa eller sälja värdepapper inom viss tid, löptiden, och till visst pris, lösenpriset, eller rätt att erhålla ett kontantbelopp vid viss kursförändring.

Dessa standardiserade optioner har i allmänhet löptider på 3, 6, 12, 24 eller 36 månader.

Aktieoption

Aktieoptioner avser rätt att köpa eller sälja aktier.

Ränteoption *Ränteoptioner* avser rätt att köpa eller sälja skuldebrev i svenska kronor.

Cap och flooravtal När en person ingår ett capavtal innebär detta att han betalar en premie för rätten att inte behöva betala räntor över en viss nivå på ett lån. Ett flooravtal däremot innebär att låntagaren åtar sig att betala en viss ränta även om marknadsräntan sjunker under denna nivå. Sådana avtal kan också ingås med någon som inte är part i låneavtalet, t.ex. med en bank eller dylikt.

När avtalen är en del av ett låneavtal beskattas cap- och flooravtal som räntor på en fordringsrätt. Är de däremot självständiga avtal liknar de optioner.

Aktieindexoption *Aktieindexoptioner* avser rätt att erhålla ett kontantbelopp, vars storlek beror på variationen på ett aktieindex. I Sverige handlas mest med OMX-optioner som avser ett svenskt aktieindex (OMXS30).

Valutaoption *Valutaoptioner* avser rätt att köpa eller sälja utländsk valuta.

Råvaruoption Vidare finns *råvaruoptioner* som avser terminskontrakt avseende råvaror.

Warrant En *warrant* är en option med lång löptid. Den underliggande egendomen är en enskild aktie, aktiekorg aktieindex, råvaror, räntor eller valutor. När den underliggande egendomen avser aktier, krävs i regel mellan fem och tio warranter för att erhålla en hel aktie.

Utfärdande Optionerna utfärdas mot betalning, en premie. Däremot kan de avslutas på olika sätt. Villkoren varierar från optionsslag till optionsslag.

Lösen genom leverans Innehavaren kan välja att utnyttja sin rätt enligt optionen. Detta kallas för lösen. För en köpoption innebär det att han köper egendom av utfärdaren. För t.ex. en aktieoption rör det sig då om aktier. För en säljoption innebär lösen att han säljer egendom till utfärdaren.

Kvittning Innehavaren kan också sälja optionen. Detta kallas för kvittning.

Även utfärdaren kan å sin sida välja att gå ur optionsförhållandet. Han kan t.ex. återköpa den av honom utfärdade optionen. Detta kallas också kvittning.

Stängning genom kontantavräkning Slutligen kan parterna välja att låta optionen löpa tiden ut utan att göra något. I de fall aktiens värde, aktieindexvärdet etc. gått till innehavarens förmån sker då för vissa optioner en kontant-

avräkning som innebär att utfärdaren betalar ett på visst sätt beräknat kontant belopp till innehavaren. Detta kallas stängning.

Förfall

Innehavaren kan avstå från att utnyttja sin rätt. Så är i regel fallet om värdet på aktien, aktieindexet etc. gått till utfärdarens fördel.

I den situationen sker ingen kontantavräkning, utan optionen utslocknar utan någon transaktion. Detta kallas förfall. Någon betalning sker då inte.

Skattemässig definition

Den skattemässiga definitionen av optioner i 44 kap. 12 § IL omfattar såväl sådana som är avsedda för allmän omsättning som individuella avtal som t.ex. OTC-optioner, TM-optioner (Tailor Made optioner) och dylikt.

Det måste emellertid röra sig om självständiga, fristående avtal och inte om t.ex. anbud till presumtiv köpare som får ses som en del av köpeavtalet, jfr RÅ 1997 ref. 63 och RÅ 1999 ref. 14.

34.8.2 Beskattning av innehavaren

Kvittning, stängning genom kontantavräkning, förfall

Innehavaren av en option har köpt en rättighet (köpstart). Om han säljer den dvs. kvittar den (säljstopp) ska han kapitalvinstbeskattas.

Om en option löper tiden ut och kontantavräkning (stängning) sker, erhåller innehavaren av optionen ett kontantbelopp. Han anses då ha avyttrat optionen och kapitalvinstbeskattning sker på samma sätt som om han sålt den. Detsamma gäller om en option löper ut och förfaller värdelös utan kontantavräkning. Den ska då anses avyttrad och kapitalvinstbeskattning sker på vanligt sätt (44 kap. 4 § 4 p. IL).

Beskattning sker vid avyttring, dvs. dagen för kvittning, stängning eller förfall (44 kap. 26 § IL).

Kapitalvinster/kapitalförluster beräknas på vanligt sätt enligt 44 kap. 13 § IL. Som försäljningspris tar man upp kvittnings eller stängningslikviden. Vid förfall blir försäljningspriset 0 kr.

Avdrag görs för kostnaden för förvärvande av optionen jämte andra kostnader. Vid beräkning av omkostnadsbeloppet ska genomsnittsmetoden, enligt 48 kap. 7 § IL användas. Schablonregeln (20 % av försäljningspriset) i 48 kap. 15 § IL får däremot inte tillämpas (jfr avsnitt 34.3).

Förluster är inte alltid fullt avdragsgilla (avsnitt 34.9 om kvittning).

Lösen genom leverans av egendom

Om innehavaren av en option löser optionen genom att begära leverans, utnyttjar han sin rätt att köpa eller sälja värdepapper. Han har då inte avyttrat *själva optionen* och ska inte kapitalvinstbeskattas för det (44 kap. 10 § IL)Köpet av egendom, t.ex. aktier, genom utnyttjande av *en köpoption* beskattas inte heller, utan kostnaden för förvärv av optionen läggs till anskaffningsutgiften för egendomen.

Däremot ska lösen av en *säljoption* som innebär försäljning av egendom kapitalvinstbeskattas. Detta sker enligt de regler som gäller vid andra försäljningar av den egendom som lösen har avsett. Om det rör sig om en aktieoption är det således reglerna för försäljning av aktier som ska tillämpas, är det en valutaoption är det reglerna för utländsk valuta och är det en ränteoption är det reglerna för räntebärande värdepapper som gäller.

Kostnaden för förvärvande av optionen får dras av som en anskaffningsutgift vid kapitalvinstberäkningen. Det innebär att vinsten eller förlusten på optionsaffären ingår i kapitalvinstberäkningen för den underliggande egendomen. Full kvittning mellan förluster och vinster på optionsaffären erhålls således i praktiken alltid mot vinster/förluster på försäljningen av den underliggande egendomen.

Förlängning av tiden

Högsta förvaltningsdomstolen har i dom RÅ 2003 not. 107 ansett att om en teckningsoptions löptid förlängs genom ett nytt avtal mellan parterna ska den anses bytt mot en ny teckningsoption. Man ska således anse att den är avyttrad och kapitalvinstbeskattning ska ske. Detta gäller oavsett om lösenpriset ändras samtidigt eller inte.

Troligen gäller detta även för optioner av annat slag.

34.8.3 Beskattning av utfärdaren

Utfärdaren av en option har åtagit sig en förpliktelse att vid en viss framtida tidpunkt eller inom viss tid köpa eller sälja egendom för ett bestämt pris. Som ersättning erhåller han vid utfärdandet en premie (säljstart).

Kvittning, stängning genom kontantavräkning, förfall

Optionen kan återköpas (kvittning; kallas köpstopp) eller gå till stängning genom kontantavräkning eller förfall. Vinst eller förlust som då uppkommer är skattepliktig och avdragsgill helt eller delvis enligt 42 kap. 1 § IL.

Om optionens löptid är högst ett år och optionen lämpad för allmän omsättning inträder skattskyldighet för vinst respektive

avdragsrätt för förlust det år utfärdaren frigörs från sina åtaganden (44 kap. 31 § IL). Nettot på affären beskattas.

Begreppet löptid får tolkas som den maximala löptid en option i den aktuella serien kan ha räknat från det faktiska utfärdandet till seriens senaste möjliga förfallodag och inte som tiden från det faktiska utfärdandet till det faktiska avslutandet av förpliktelsen.

När nettot av affären ska beskattas beräknas vinstens storlek på följande sätt. Den vid utfärdandet erhållna premien tas upp som intäkt. Kvittnings- eller stängningslikvid får dras av. Vid förfall uppkommer ingen kostnad vid förpliktelsens upphörande.

Överskott är skattepliktigt i sin helhet. Underskott är som huvudregel bara avdragsgillt till 70 % men får ibland kvittas fullt ut mot vissa bestämda intäkter, se avsnitt 34.9.

Av prop. 1989/90:110 s. 444 framgår att bestämmelsen om genomsnittsberäkning är tillämplig på kontantavräkningslikvider vid kvittning och stängning, men inte på erhållna premier. Eftersom man inte kan köpa tillbaka fler optioner än man utfärdat, kan man aldrig få fler utgifter än premieintäkter och genomsnittsmetoden används inte för dessa kostnader. Om någon utfärdat fler optioner än han återköpt, ska inte alla erhållna premier tas upp till beskattning. Genomsnittsmetoden är då inte tillämplig utan det är valfritt vilka premier som ska tas upp.

Högst ett år

Exempel

A utfärdar 20 optionskontrakt med kortare löptid än ett år för 1 000 kr styck i november år 1 och ytterligare 10 optionskontrakt för 1 200 kr styck i december år 1. Samma månad återköper han 10 kontrakt. Återstoden av kontrakten löper över årsskiftet och återköps i januari år 2.

För beskattningsåret 1 ska 10 premier tas upp till beskattning. Den skattskyldige får välja om han ska ta upp de högre premierna eller de lägre. Han kan också välja en kombination.

Mer än ett år

Om optionens löptid är längre än ett år eller om den är kortare men optionen inte är lämpad för allmän omsättning ska erhållen premie beskattas det år optionen utfärdas (44 kap. 31 § IL). I konsekvens med regeln om att kapitalvinster beskattas vid avyttringen och inte vid betalningen, innebär detta att beskattning ska ske för det år fondnotan är daterad, även om betalning sker ett senare år. Avdrag för kvittnings- eller stängningslikvid

sker det år kvittning eller stängning skett även om betalningen görs ett annat år (prop. 1989/90:110 s. 441).

Lösen genom leverans av egendom

Vid lösen av en *köpoption* säljer utfärdaren egendom till innehavaren av optionen. Kapitalvinstbeskattning av försäljningen ska ske.

Om optionens löptid är högst ett år, ska premien för optionen alltid läggas till försäljningspriset för egendomen (44 kap. 32 § första stycket IL). Detta innebär att vinsten/förlusten på optionsaffären ingår i kapitalvinstberäkningen för den underliggande egendomen. Eventuell förlust på lösentransaktionen blir på så sätt fullt kvittningsbar mot den erhållna premien.

Om optionens löptid är längre än ett år ska premien för optionen bara ingå i kapitalvinstberäkningen för den underliggande egendomen om lösen sker under samma kalenderår som optionen utfärdats (44 kap. 32 § tredje stycket IL).

Vid lösen av en *säljoption* köper utfärdaren egendom av innehavaren av optionen. Denna egendom kan komma att säljas vid ett senare tillfälle.

Om optionens löptid är högst ett år och optionen är lämpad för allmän omsättning, ingår den erhållna premien i kapitalvinstberäkningen för den underliggande egendomen under förutsättning att försäljningen av den underliggande egendomen skett senast under det beskattningsår då *lösen* skett (44 kap. 32 § andra stycket IL). Köp och försäljning av den underliggande egendomen måste således ske samma år. Om den säljs senare ska den erhållna premien tas upp till beskattning det år lösen av egendomen skett. Kapitalvinstbeskattningen av den underliggande egendomen sker i så fall helt enligt vanliga regler och utan påverkan av att ett optionsförhållande förelegat.

Om optionens löptid är längre än ett år, ingår den erhållna premien i kapitalvinstberäkningen för den underliggande egendomen under förutsättning att försäljningen skett senast under det beskattningsår då optionen *utfärdats* (44 kap. 32 § tredje stycket IL). Om försäljning sker senare ska den erhållna premien tas upp till beskattning det år utfärdandet skett och kapitalvinstbeskattningen av den underliggande egendomen påverkas inte av optionsförhållandet.

När den erhållna premien ska ingå i kapitalvinstbeskattningen görs detta tekniskt genom att premien dras av från anskaffningsvärdet för den lösta egendomen.

Om den underliggande egendomen säljs ett senare år får avdrag för en eventuell förlust ske enligt de allmänna reglerna (avsnitt 34.9).

Om man utfärdat flera optioner i samma serie och sedan löst bara en del av dem, är det valfritt vilka premier som ska ingå i kapitalvinstberäkningen för den underliggande egendomen, jfr förfarandet vid stängning genom kontantavräkning etc.

Om kvittning mot vinster och förluster på andra tillgångar, se avsnitt 34.9.

Innehavarens beskattning av en aktie- och aktieindexoption

	Kvittning	**Stängning**	**Lösen**	**Förfall**
	Optioner oavsett löptid			
Köpoption	Erhållen premie minus betald premie. Beskattas kvittningsdagen *	Kontantavräkning minus premien. Beskattas stängningsdagen *	Premien läggs till aktiens anskaffnings-utgift. Ingen beskattning förrän aktien säljs **	Intäkt (= 0 kr) minus betald premie. Beskattas dag då optionen förfaller *
Säljoption	Erhållen premie minus betald premie. Beskattas kvittningsdagen *	Kontantavräkning minus premien. Beskattas stängningsdagen *	Premien läggs till aktiens anskaffnings-utgift. Aktien beskattas på lösendagen **	Intäkt (= 0 kr) minus betald premie. Beskattas dag då optionen förfaller *

Utfärdarens beskattning av en aktie- och aktieindexoption

	Kvittning	**Stängning**	**Lösen**	**Förfall**
	Högst ett års löptid			
Köpoption	Erhållen premie minus betald premie. Beskattas kvittnings-dagen. *	Premien minus kontantavräkning. Beskattas stäng-ningsdagen. *	Premien läggs till aktiens försäljningspris. Premien och aktie-affären beskattas lösendagen. **	Erhållen premie redovisas som intäkt. Beskattas dag då optionen förfaller. *

Utfärdarens beskattning av en aktie- och aktieindexoption

	Kvittning	**Stängning**	**Lösen**	**Förfall**
Säljoption	Erhållen premie minus betald premie. Beskattas kvittnings-dagen. *	Premien minus kontantavräkning. Beskattas stäng-ningsdagen. *	Säljs aktien samma år minskas aktiens anskaffningsutgift med premien. ** Behåller man aktien, beskattas premien lösendagen. *	Erhållen premie redovisas som intäkt. Beskattas dag då optionen förfaller. *
	Mer än ett års löptid			
Köpoption	Om kvittning sker samma år får betald premie dras från den erhållna premien. Premien beskattas samma år som optionen utfärdas. *	Det år stängning sker redovisas kontant-avräkningsbeloppet. Premien beskattas samma år som optionen utfärdas. *	Löses aktien samma år minskas aktiens anskaffningsutgift med premien, beskattas lösen-dagen. ** Om lösen sker senare år beskattas premien samma år som optionen utfärdas: *	Erhållen premie redovisas som intäkt. Beskattas samma år som optionen utfärdas. *
Säljoption	Om kvittning sker samma år får betald premie dras från den erhållna premien. Premien beskattas samma år som optionen utfärdas. *	Det år stängning sker redovisas kontant-avräkningsbeloppet. Premien beskattas samma år som optionen utfärdas. *	Säljs aktien samma år minskas aktiens anskaffningsutgift med premien, beskattas för-säljningsdagen. ** Säljs aktien senare år beskattas premien samma år som optionen utfärdas. *	Erhållen premie redovisas som intäkt. Beskattas samma år som optionen utfärdas. *

* Kapitalförlust får kvittas mot vinst på aktier, vissa marknadsnoterade delägarrätter m.m.

om optionen är marknadsnoterad, annars till 70 %

** Kapitalförlust får kvittas mot vinst på aktier, vissa marknadsnoterade delägarrätter m.m. om aktierna är marknadsnoterad, annars till 70 %.

Tablån är tillämplig på alla optioner som beskattas enligt reglerna för delägarrätter, t.ex. aktieoptioner, aktieindexoptioner avseende svenska aktier och aktieindex avseende utländska aktier.

Vid förfall sker beskattning på samma sätt som vid kvittning och stängning bortsett ifrån att något kontantavräkningsbelopp inte finns. Utfärdaren beskattas för erhållen premie, vid erhållandet eller vid förfall beroende på optionens löptid, och innehavaren får dra av den som en kapitalförlust.

34.8.4 Exempel på beskattning av svenska, standardiserade optioner

34.8.4.1 Aktieoptioner

De standardiserade aktieoptioner som f.n. finns i Sverige har löptider på 3, 6, 12, 24 eller 36 månader. Kvittning och lösen är möjlig men inte stängning.

Innehavaren

Innehavaren kapitalvinstbeskattas vid *kvittning*. Vid vinstberäkningen tas kvittningslikviden upp som försäljningspris och erlagd premie vid utfärdandet tas upp som anskaffningsutgift. Detta gäller för både köpoptioner och säljoptioner. Om han bara säljer en del av sitt optionsinnehav ska genomsnittsmetoden användas vid beräkning av anskaffningsutgiften.

Om optionen *förfaller* värdelös, har optionen avyttrats och kapitalvinstbeskattning ska ske. Eftersom innehavaren inte erhållit något belopp blir försäljningspriset 0 kr. Anskaffningsutgiften utgörs av den erlagda premien vid förvärvet av optionen.

Om han *löser en köpoption*, köper han aktier av utfärdaren. Den premie han erlagt för optionen är avdragsgill som anskaffningsutgift när han senare säljer aktierna.

Om han *löser en säljoption*, säljer han aktier till utfärdaren. Han kapitalvinstbeskattas för försäljningen enligt de vanliga reglerna för aktieförsäljningar. Dessutom får han dra av erlagd premie för optionen som en anskaffningsutgift.

Kapitalförlust vid avyttring av aktierna får dras av fullt ut mot kapitalvinster enligt samma regler som gäller vid andra aktieförsäljningar.

Utfärdaren kort option

Utfärdaren av en kort option beskattas inte när han erhåller premien vid utfärdandet utan först när optionsförhållandet upphör (44 kap. 31 § första stycket IL). Om han *kvittar* sig ur förhållandet erlägger han en kvittningslikvid. Han beskattas då för nettot på affären, premien minus kvittningslikviden.

Beskattningstidpunkt är dagen för kvittningen. Detta gäller både för köpoptioner och för säljoptioner.

Om optionen *förfaller* beskattas han för erhållen premie. Beskattningstidpunkt är förfallodagen.

Vid *lösen* av en *köpoption* säljer utfärdaren aktier till innehavaren. Han kapitalvinstbeskattas för denna försäljning enligt de vanliga kapitalvinstreglerna för delägarrätter. Dessutom ska han lägga den premie han erhållit till försäljningspriset för aktierna. Förlust på försäljningen får kvittas enligt reglerna för delägarrätter.

Vid *lösen* av en *säljoption* köper utfärdaren aktier. Köpet av aktierna beskattas inte. Däremot ska den erhållna premien tas upp till beskattning då utfärdaren löses från sina åtaganden enligt optionen. Om han säljer aktierna samma kalenderår som premien ska tas upp till beskattning, ingår den i kapitalvinstberäkningen för aktierna. Han drar premien ifrån anskaffningsutgiften för aktierna och får på så sätt kvitta eventuell förlust på aktieaffären fullt ut mot premieintäkten.

Utfärdaren lång option

Utfärdaren av en lång option beskattas det år när han erhåller premien (44 kap. 31 § andra stycket IL).

Avdrag för ev. kvittningslikvid medges som en kapitalförlust, det år då kvittning sker. Om han *kvittar* sig ur förhållandet samma år som utfärdandet beskattas han för nettot på affären, premien minus kvittningslikviden. Beskattningstidpunkt är då dagen för kvittningen. Detta gäller både för köpoptioner och för säljoptioner.

Vid *lösen* av en *lång köpoption* säljer utfärdaren aktier till innehavaren. Han kapitalvinstbeskattas för denna försäljning enligt de vanliga kapitalvinstreglerna för delägarrätter. Om lösen sker samma år som utfärdandet ska den premie han erhållit minska anskaffningsutgiften för aktierna (44 kap. 32 § tredje stycket IL).

Vid *lösen* av en *lång säljoption* köper utfärdaren aktier. Köpet av aktierna beskattas inte. Om han säljer aktierna samma kalenderår som premien ska tas upp till beskattning, ingår den i kapitalvinstberäkningen för aktierna. Premien ska dras ifrån anskaffningsutgiften för aktierna (44 kap. 32 § tredje stycket IL).

34.8.4.2 OMX-optioner

De standardiserade OMX-optionerna (OMXS30) i Sverige har löptider på 3, 6, 12, 24 eller 36 månader. Kvittning, stängning

genom kontantavräkning och förfall är möjliga. Lösen kan inte förekomma.

Beskattningen vid *kvittning* och *förfall* är densamma som för aktieoptioner ovan. Detta gäller både innehavaren och utfärdaren.

Vid *stängning* är beskattningen densamma som vid kvittning.

34.8.5 Garant i en nyemission

En person kan ställa upp som garant vid en nyemission. Som emissionsgarant åtar sig denne att teckna en viss del av en nyemission för det fall emissionen inte skulle bli fulltecknad. För detta får garanten vanligtvis en ersättning (garantiprovision).

En person som utfärdar en säljoption avseende aktier åtar sig att förvärva aktier till ett bestämt pris. Eftersom det är exakt detta en person gör som ingår ett garantiåtagande för en nyemission, bör en emissionsgarant beskattas på samma sätt som den som utfärdar en säljoption avseende aktier.

Eftersom säljoptionen (garantiåtagandet) inte är lämpad för allmän omsättning ska premien (garantiprovisionen) tas upp som intäkt det beskattningsår garantiavtalet ingås (44 kap. 31 § andra stycket IL).

34.9 Terminer

34.9.1 Definitioner

Vad är en termin?

Terminsavtal har funnits under lång tid och inneburit att egendom sålts för leverans vid en framtida tidpunkt. Ibland har egendomen ifråga förvärvats först i samband med leveransen, i andra fall har den innehafts redan från början. Försäljningen har kapitalvinstbeskattats på vanligt sätt.

I 44 kap. 11 § IL definieras en termin på följande sätt:

> ”Med termin avses ett avtal lämpat för allmän omsättning om förvärv av aktier, obligationer eller andra tillgångar vid en viss framtida tidpunkt och till ett bestämt pris eller en framtida betalning, vars storlek beror på värdet av underliggande tillgångar, kursindex eller liknande.”

De bestämmelser i skattelagstiftningen som behandlar terminer avser således bara dem som uppfyller definitionens krav. Sådana affärer som sträcker sig över lång tid men som i praktiken bara är vanliga försäljningar är inte lämpade för allmän omsättning och behandlas inte enligt terminsreglerna

utan enligt de vanliga reglerna för kapitalvinstbeskattning (avsnitt 29.5).

Vinster på terminsavtal är skattepliktiga och förluster avdragsgilla enligt 42 kap. 1 § IL. Standardiserade terminer avslutas ibland med leverans av egendomen, ibland med en kontantavräkning, stängning. Betalning kan då gå i ena eller i andra riktningen. Beloppets storlek beror på en aktiekurs, ett aktieindex, en ränta eller dylikt. Dessa terminer är finansiella instrument.

Forwards och futures

Ibland används uttrycken *forwards* och *futures* i stället för terminer. Uttrycken står för olika typer av terminer. Forwards regleras alltid på slutdagen. För futures görs avräkning varje dag. De senare kan dessutom säljas (kvittas) under löptiden vilket inte är möjligt med forwards.

Till skillnad från optioner är båda parter bundna av ett terminskontrakt. Båda måste fullfölja åtagandena.

CFD-kontrakt

Ett CFD-kontrakt är en form av derivatinstrument som har stora likheter med terminskontrakt då värdet på kontrakt utvecklas som den underliggande tillgången. Exempel på underliggande tillgångar som styr värdet på ingångna kontrakt är främst aktier, aktieindex men även räntebärande papper, valutor och råvaror förekommer.

Enligt Skatteverkets uppfattning (2008-04-09, dnr 131 588434-07/111) ska vinster och förluster med CFD-kontrakt enligt 41 kap. 2 § IL redovisas som kapitalvinst respektive kapitalförlust. Eventuell ränta och ersättning för utdelning ska ingå i kapitalvinstberäkningen. I de fall den underliggande tillgången består av aktier eller aktieindex får CFD-kontrakten anses utgöra delägarrätter. CFD-kontakt kan vara marknadsnoterade.

Handeln med CFD-kontrakt sker till största del över Internet där aktörerna erbjuder handel via hemsidor. När man ingår ett avtal med CFD-kontrakt ingår man ett avtal som innebär att man gör en vinst eller en förlust på kontraktet som om man köpt eller sålt den underliggande egendomen. Motpart är den aktör som tillhandahåller handelssystemet. Löptiden för ett CFD-kontrakt är normalt oändlig då kontrakten inte har något slutdatum. Ett kontrakt avslutas genom att en kontantavräkning sker och vinst och förlust räknas ut och betalas av den förlorande parten till den som vinner på kontraktet. Någon leverans av underliggande tillgång sker inte. Beskattningstidpunkten är när förpliktelsen upphör, se 44 kap. 4 § IL.

Financial Spread Betting

Financial Spread Betting kontrakt (FSB-kontrakt) är finansiella kontrakt avseende prisdifferenser. De underliggande tillgångar som styr värdet på ingångna kontrakt är främst aktier och aktieindex men även räntebärande papper, valutor och råvaror förekommer. FSB-kontrakt är enligt Skatteverkets uppfattning ett slags teminskontrakt. Vinst och förlust ska därför redovisas som kapitalvinst respektive kapitalförlust. Eventuell ränta och ersättning för utdelning i FSB-kontrakten ska ingå i kapitalvinstberäkningen (Skatteverket 2011-05-09, dnr 131 112313-11/111).

OMX-termin

I Sverige handlar man främst med *OMX-terminer* vars värdeutveckling beror på aktieindexet OMXS30. De hänförs till sådan egendom som beskattas som delägarrätter. OMX-terminskontrakten är s.k. futures med daglig kontantavräkning.

Därutöver finns *aktieterminer* avseende överlåtelse av aktier som också ses som delägarrätter. Dessa terminer är forwardskontrakt.

Ränteterminer baserar sig antingen på verkliga skuldebrev, ränteindex eller konstruerade obligationer. I det senare fallet varierar värdet på terminen med värdeförändringarna på en tänkt obligation med vissa fastlagda villkor. Detta får anses jämställt med ett ränteindex. Ränteterminer beskattas således enligt reglerna för svenska fordringsrätter då den underliggande egendomen är en sådan rätt. Är den en utländsk fordringsrätt kallas den normalt *valutatermin* och beskattas enligt reglerna för utländsk valuta.

Nettning

Parterna kan inte gå ur ett forwardskontrakt under löptiden utan måste vänta till kontraktets slutdag innan affären är slutgiltigt avslutad. För att låsa sin vinst eller sin förlust till ett visst belopp ingår man i stället ett nytt terminskontrakt avseende samma slag av egendom. Den som exempelvis köpt genom ett terminskontrakt till ett visst pris, kan ingå ett nytt kontrakt som säljare med annat pris men med samma slutdag. Skillnaden mellan de två priserna är nettot av hans affär och det nettot kan inte förändras under tiden fram till slutdagen för kontrakten.

Kvittning

Parterna kan gå ur ett futureskontrakt genom kvittning. Detta innebär att i stället för som ovan köpa ett nytt kontrakt så säljer innehavaren sin future under innehavstiden.

Swappar

Swappar är ett finansiellt instrument som oftast innebär ett byte av kassaflöden mellan två parter på ett underliggande nominellt belopp. Ett swapavtal kan innebära att en part med

ett lån med rörlig ränta vill byta till en fast ränta för att vara säker på att kunna betala även om ränteläget skulle stiga.

Om en person vill ingå ett swapavtal kan han vända sig till sin bank och ha banken som motpart i ett swapavtal. När det gäller ränteswappar finns det en standardiserad marknad för att underlätta handeln med dessa finansiella instrument.

Swappar har i regel en terminsliknande konstruktion och beskattas därför enligt de regler som gäller för terminer.

34.9.2 Beskattningstidpunkt

Beskattnings-tidpunkt

I 44 kap. 4 § IL regleras att den som får betalt anses ha avyttrat en termin. Skatteverket har i en skrivelse 2005-02-11, dnr 131 74337-05/111, redogjort för sin syn på rätt beskattningsår för en terminsaffär. Skatteverket anser att för den part som får betalt så ska beskattningstidpunkten vara likviddagen.

Den som har en förpliktelse, dvs. den som ska betala, kan inte avyttra denna. För att reglera denna situation har en specialregel införts i 44 kap. 30 § IL. Enligt denna inträder skattskyldighet respektive avdragsrätt det beskattningsår då terminsavtalet fullföljs eller upphör. En förpliktelse upphör inte förrän affären har slutreglerats. Detta innebär att beskattningstidpunkten även i dessa fall är likviddagen. Se även prop. 1989/90:110 s. 713.

Beträffande sådana terminsavtal som inte är lämpade för allmän omsättning, t.ex. OTC-terminer, TM-terminer (Tailor Made terminer) och dylikt och som avslutas med kontant-avräkning är i princip avtalsdagen rätt beskattningstidpunkt. Eftersom man inte känner det beloppsmässiga resultatet av avtalet förrän löptiden går ut kan beskattning emellertid av praktiska skäl inte ske förrän då.

34.9.3 Beskattning

Terminer beskattas i allmänhet enligt de regler som gäller för den underliggande egendomen. Aktie- och aktieindexterminer omfattas av de instrument som räknas upp i 48 kap. 2 § IL och beskattning sker således enligt aktievinstreglerna.

Stängning

Stängning kan ske både för forwards- och futureskontrakt. Om avtalet avslutas med kontantavräkning (stängning) är netto-vinsten skattepliktig i sin helhet och nettoförlusten är avdrags-gill. Detta gäller oavsett vilken av parterna i avtalet som betalar respektive får betalt.

Eftersom ett forwardskontrakt inte kan säljas under löptiden nettas i stället kontraktet.

Nettning

Vid nettning ingås två motstående kontrakt som i praktiken låser in vinsten/förlusten till ett visst belopp. Båda kontrakten löper emellertid till sitt slut. Det innebär att någon beskattning inte ska ske på grund av nettning utan beskattning sker först vid löptidens slut. Detta hänger samman med att vissa kostnader inte uppkommer förrän vid löptidens slut och det går därför inte att beräkna det slutliga resultatet förrän då (prop. 1989/90:110 s. 448).

Vid futureskontrakt sker en avräkning med betalning mellan parterna varje dag. Skatteverket har i en skrivelse 2005-04-11, dnr 131 192631-05/111, ansett att dessa betalningar får ses som förskott på den slutliga betalningen. Beskattning av ett futureskontrakt ska ske då detta avslutas, genom kvittning eller genom stängning.

Kvittning

Om ett futureskontrakt kvittas under löptiden, vilket innebär att kontraktet säljs, ska beskattningen ske det år då terminsavtalet upphör att gälla. Detta innebär att beskattning ska ske det år likviddagen infaller.

Lösen

Ett terminsavtal som avslutas med leverans är i praktiken en försäljning av en tillgång.

Köparen ska inte beskattas (44 kap. 10 § IL), medan säljaren beskattas på vanligt sätt enligt de regler som gäller för den sålda egendomen. Avser terminen t.ex. aktier är det reglerna för delägarrätter som ska tillämpas.

Beräkning av anskaffningsutgift

Skatteverket har i det tidigare nämnda skrivelse 2005-04-11, dnr 131 192631-05/111, ansett att genomsnittsberäkning av anskaffningsutgiften inte behöver göras vid redovisningen av terminsaffärer. Detta med hänsyn till det sätt som lagtexten är uppbyggd. Detta innebär att då någon ingått ett antal kontrakt i samma serie vid olika tidpunkter till olika pris och endast kvittar en del, så har han i princip valfrihet att välja vilka kontrakt han kvittat sig ur först. Genomsnittsmetoden i 48 kap. 7 § IL är således inte tillämplig.

Schablonmässigt beräknad anskaffningskostnad (20 % av försäljningspriset) får inte användas vid stängning genom kontantavräkning eller kvittning (48 kap. 15 § IL).

Tablå över beskattning av aktieterminer och aktieindexterminer					
Köparen			**Säljare**		
Stängning	**Leverans**	**Kvittning (futures)**	**Stängning**	**Leverans**	**Kvittning (futures)**
Kapitalvinst/ förlust beskattas då fullgörandet ska ske.*	Ingen beskattning förrän aktien säljs. Då som vanlig aktieaffär.**	Kapitalvinst/ förlust beskattas då likviddagen infaller.*	Kapitalvinst/ förlust beskattas då fullgörandet ska ske.*	Kapitalvinst eller förlust beskattas vid full-görandet som en vanlig aktieaffär.**	Kapitalvinst/ förlust beskattas då likviddagen infaller.*

* Kapitalförlust på marknadsnoterad termin får kvittas mot vinst på aktier, vissa marknadsnoterade delägarrätter m.m., annars till 70 %. Förlust på icke marknadsnoterad termin får dras av till 70 %.

** Kapitalförlust på aktie får kvittas mot vinst på aktie, vissa marknadsnoterade delägarrätter m.m., annars till 70 %.

Tablån är tillämplig på alla terminer som beskattas enligt reglerna för delägarrätter, t.ex. aktieterminer och aktieindexterminer.

34.10 Kvittningsregler

34.10.1 Förluster på optioner och terminer

Kapitalförluster på optioner och terminer är som huvudregel bara avdragsgilla till 70 %. Vissa undantag finns emellertid.

Aktieoptioner, aktieindexoptioner och terminer

För sådana marknadsnoterade optioner och terminer som hänförs till delägarrätter, får förluster kvittas mot vinster på aktier, andelar i utländska juridiska personer och på andra marknadsnoterade delägarrätter som uppkommit samma år utom kapitalvinster på marknadsnoterade andelar i räntefonder. Kvittning får däremot inte ske mot löpande avkastning på sådan egendom.

Denna kvittningsrätt gäller således för bl.a. Stockholmsbörsens aktieoptioner, aktieindexoptioner, aktieterminer, aktieindexterminer och alla marknadsnoterade warranter. Dessutom gäller detta även andra marknadsnoterade optioner och terminer som baserar sig på aktier, andelar i aktiefonder, aktieindex, konvertibla skuldebrev eller annat som ska behandlas som delägarrätter vid kapitalvinstbeskattningen.

Överskjutande förlust är bara avdragsgill till 70 %.

För onoterade aktieoptioner och -terminer samt aktieindex-optioner och -terminer får bara 70 % dras av.

Ränteoptioner och ränteterminer

Förluster på marknadsnoterade ränteoptioner och ränteterminer får dras av i sin helhet (48 kap. 23 § jämfört med 48 kap. 3 § IL).

Valutaoptioner och valuta-terminer

För marknadsnoterade valutaoptioner och valutaterminer är förluster avdragsgilla till 100 % (avsnitt 40.3.3), se även Skatteverkets skrivelse 2009-04-22, dnr 131-346922-09/111 ”Avdrag i kapital för förlust på marknadsnoterade fordringsrätter i utländsk valuta”.

Råvaruoptioner och -terminer

För råvaruoptioner och råvaruterminer är förluster avdragsgilla till 70 % (avsnitt 41.4).

Klassificering av derivatinstrument

Om en option eller en termin är konstruerad så att värdeutvecklingen följer egendom som beskattas enligt ett lagrum vid avyttring medan den underliggande egendomen beskattas enligt ett annat, kan problem uppkomma när man ska avgöra till vilket lagrum optionen eller terminen ska hänföras. Av prop. 1989/90:110 s. 430 framgår emellertid att en utgångspunkt vid gränsdragningen bör vara att alla finansiella instrument vars värdeförändring liknar aktiens ska beskattas på samma sätt som aktier. Detta innebär att det är den egendom som bestämmer värdeförändringarna på optionen eller terminen som är avgörande, inte den underliggande egendomen.

Om en options värdeförändringar t.ex. är knutna till ett aktieindex men underliggande egendom utgörs av räntebärande skuldebrev, ska optionen hänföras till sådan egendom som beskattas som delägarrätt. Detta innebär att kvittningsrätten för sådan egendom blir tillämplig.

Detsamma gäller för terminer. Om värdeförändringarna exempelvis är knutna till en valuta eller ett valutaindex, men underliggande egendom är ett räntebärande värdepapper, ska terminen hänföras till sådan egendom som beskattas enligt reglerna för utländsk valuta.

34.10.2 Förluster på den underliggande egendomen

I de fall kapitalvinstberäkningen görs gemensamt för optionsaffären och försäljningen av den underliggande egendomen, får full kvittning ofta ske av vinster och förluster på optionsaffären mot vinster och förluster på avyttring av den underliggande egendomen.

Detta gäller i följande fall.

- När innehavaren löst optionen och antingen köpt eller sålt egendom. Kostnaden för optionen räknas som en anskaffningskostnad. Detta gäller oavsett hur lång tid som förflyter mellan lösen och den dag egendomen avyttras.
- När utfärdaren sålt egendom på grund av lösen av en köpoption med en löptid på högst ett år.
- När utfärdaren sålt egendom på grund av lösen av en köpoption med längre löptid än ett år, om han sålt egendomen samma kalenderår som optionen utfärdades.
- När utfärdaren sålt egendom efter det att han förvärvat egendom genom lösen av en säljoption med en löptid på högst ett år, under förutsättning att försäljningen skett samma år som optionen lösts.
- När utfärdaren sålt egendom efter det att han förvärvat egendom genom lösen av en säljoption med en löptid på mer än ett år, under förutsättning att försäljningen skett samma år som optionen utfärdats.

I andra fall är kapitalförluster avdragsgilla enligt de vanliga regler som gäller för den sålda egendomen som om det varit en försäljning utan samband med någon optionsaffär.

Om optionspremien ingår i kapitalvinstbeskattningen på den underliggande egendomen, kommer karaktären på den underliggande egendomen att avgöra vilka bestämmelser som blir tillämpliga.

34.11 Blankning

34.11.1 Definition

En blankningsaffär är en transaktion där en person lånar värdepapper från en annan och säljer dem till en utomstående till marknadspris. Före tidpunkten för återlämnandet köper han värdepapper motsvarande dem som han lånat. Detta kallas täckningsköp. Detta innebär att han säljer först och köper efteråt (prop. 1975/76:180 s. 164 och prop. 1989/90:110 s. 450).

Skillnaden mellan en terminsaffär och en blankningsaffär är att vid en terminsaffär sker inget lån av värdepapper. I stället säljer en person värdepapper med leverans vid en bestämd tidpunkt framöver. I anslutning till leveransen köper han värdepapper på marknaden.

I en blankningsaffär kan lånet av värdepapper ske både före och efter avyttringen av dem.

Man skiljer mellan det fallet att den som lånar värdepapper (blankaren) tidigare äger likadana värdepapper och det fallet att han inte gör det.

Den som lånar betalar normalt en ersättning för lånet till långivaren.

Det kan också förekomma lån av värdepapper på mycket kort sikt, t.ex. på grund av att någon som själv ska leverera ett visst slag av värdepapper inte har tillgång till dem. Detta kan bero på att han själv köpt dem nyligen men säljaren inte levererat i tid eller dylikt.

Affärsidén

För blankaren uppkommer en vinst om värdet på lånade värdepapper under lånetiden sjunker med ett belopp som är högre än transaktionskostnaderna. Han satsar sålunda på en fallande kurs.

För den som lånar ut värdepapper ligger vinsten i att han får en intäkt trots att han efter transaktionen har kvar lika många värdepapper av samma slag och sort som tidigare.

Blankningsaffärer löper vanligen över en mycket kort tid.

34.11.2 Beskattning

Den som lånar ut värdepapper (utlånaren) kapitalvinstbeskattas inte. Däremot beskattas han för den ersättning han får för att han lånar ut värdepapper. (I prop.1999/2000:2 del 2, s. 526–527 och 529–540 kan man läsa författningskommentarerna angående reglerna om blankning vid införandet av Inkomstskattelagen.)

Den som lånar ut (utlånaren)

Med avyttring avses inte utlåning av delägarrätter och fordringsrätter för blankning (44 kap. 9 § IL).

Av denna bestämmelse följer

- att den som lånar ut värdepapperna inte ska beskattas för avyttringen,
- att någon kapitalvinstbeskattning av fordringen på värdepapper under blankningsaffärens löptid inte ska ske samt
- att de vid återlämnandet erhållna värdepapperna vid en senare försäljning ska anses anskaffade för det pris som erlades för de utlånade värdepapperna.

Eventuell ersättning för utlåningen ska beskattas som en annan ersättning till följd av innehav av en tillgång (42 kap. 1 § IL, prop. 1989/90:110 s. 710).

Om en person lånar ut värdepapper för blankning och sedan under utlåningstiden både köper och säljer andra värdepapper av samma slag och sort, ska han räkna med anskaffningsutgiften för de utlånade värdepapperna vid genomsnittsberäkningen av anskaffningsutgifterna för de sålda värdepapperna (se Skatteverket 2006-10-18, dnr 131 613360-06/111).

Den som lånar (blankaren)

Den som lånar värdepapper för blankning (blankaren) ska beskattas för vinsten av blankningsaffären. Kapitalvinsten utgörs av försäljningspriset för de lånade värdepapperna minus anskaffningsutgiften för de återlämnade. Den ersättning blankaren betalar för att han får låna värdepapper är avdragsgill som en löpande kostnad (42 kap. 1 §, andra stycket IL, prop. 1989/90:110 s. 451).

Den som blankar ett värdepapper anses ha avyttrat det till ett belopp som motsvarar försäljningsintäkten och han anses ha anskaffat det för den faktiska anskaffningsutgiften (44 kap. 29 § IL).

Han ska således inte beskattas som om han förvärvat de lånade värdepapperna och lämnat tillbaka dem, utan vinster räknas ut på samma sätt som om han gjort en terminsaffär, dvs. sålt värdepapper han inte ägde för att sedan köpa dem i anslutning till leveransen.

Om blankaren vid lånetillfället har likadana värdepapper som dem han lånat, ska de redan innehavda värdepapperna i första hand anses ha avyttrats (44 kap. 29 § IL). Kapitalvinstbeskattning ska således ske omedelbart när han säljer de lånade värdepapperna (prop. 1989/90:110 s. 452 och 713–714).

Anskaffningsutgiften utgörs då av anskaffningsutgiften för de tidigare ägda värdepapperna. En genomsnittsberäkning ska alltså inte omfatta marknadsvärdet på de lånade värdepapperna vid lånetillfället.

Vid återlämnandet av de lånade värdepapperna ska någon beskattning inte ske. Anskaffningsutgift för de köpta och återlämnade aktierna utgör anskaffningsutgiften för de aktier han har kvar efter blankningsaffären.

Om blankaren däremot inte har likadana värdepapper som dem han lånat, ska beskattning ske först när täckningsköp och åter-

lämnande har skett, dock senast för beskattningsåret efter det då avyttringen skedde (44 kap. 29 § IL).

Exempel

Om blankaren har 30 aktier tidigare och lånar 100 samt säljer 100, ska omedelbar kapitalvinstbeskattning ske av de 30. Återstående 70 som ingår i blankningsaffären kapitalvinstbeskattas vid återlämnandet av de 100 lånade aktierna. Vid blankningsaffärer som sträcker sig över två årsskiften ska blankaren ta upp hela försäljningslikviden till beskattning vid beskattningsåret efter avyttringsåret. Avdrag för anskaffningsutgiften ska ske för det år då återlämnandet skett. Avdragsbegränsningen på 70 % kan då bli tillämplig om utrymme för full kvittning inte finns (prop. 1989/90:110 s. 452 och 714).

Om en blankare lånar och säljer värdepapper för blankning och efter försäljningen köper fler av samma slag och sort än som ska återlämnas, ska genomsnittsmetoden tillämpas då blankningsaffärens resultat ska beräknas (se Skatteverket 2006-10-18, dnr 131 613360-06/111).

Uppköp under blankningstiden

I vissa fall kan inte blankaren lämna tillbaka de värdepapper han lånat. Det kan t.ex. röra sig om aktier i ett bolag som köpts upp under blankningstiden. Blankaren återlämnar kontanter eller kanske aktier i ett annat bolag som lämnats i utbyte. Vid betalning respektive återlämnande får i sådana fall de ursprungligen utlånade aktierna anses avyttrade. Ersättning är de kontanter eller värdet på de värdepapper blankaren återlämnar. Beskattning bör ske vid den slutliga regleringen av förhållandet mellan blankaren och utlånaren. Innan dess kan det vara svårt att bedöma hur denna slutreglering kommer att ske. De ursprungligen lånade aktierna kan exempelvis komma ut på marknaden igen.

Vinster och förluster är skattepliktiga respektive avdragsgilla enligt de regler som i övrigt gäller för den egendom blankningsaffären avser. Detta innebär att en förlust på marknadsnoterade aktier får kvittas fullt ut mot kapitalvinster på aktier, andelar i utländska juridiska personer samt på andra marknadsnoterade delägarrätter utom andelar i räntefonder.

Avser blankningsaffären en marknadsnoterad fordran i svenska kronor är förlust avdragsgill fullt ut (avsnitt 39.4.2).

34.12 Begränsad skattskyldighet

Tioårsregeln

En person som är begränsat skattskyldig i Sverige är skattskyldig för de i 3 kap. 19 och 19 a §§ IL angivna kapitalvinsterna om den skattskyldige vid något tillfälle under det kalenderår när avyttring sker eller under de föregående tio kalenderåren har varit bosatt i Sverige eller stadigvarande vistats här. Tiden räknas i kalenderår, varför skattskyldighet i vissa fall kan kvarstå upp emot elva år. Tidsperioden räknas från det att personen faktiskt flyttar från Sverige. Om denne därefter har haft väsentlig anknytning till Sverige och därför enligt intern svensk rätt fortfarande ska anses obegränsat skattskyldig här en tid efter utflyttningen har ingen betydelse för beräkningen av tioårsperioden. För att regeln ska vara tillämplig måste personen dock vara begränsat skattskyldig vid avyttringstillfället.

Tioårsregeln är endast en intern svensk beskattningsregel. De svenska beskattningsanspråken kan ha begränsats genom skatteavtal med andra länder. Se avsnitt 4.5.3.13.

Vad som omfattas

Skattskyldigheten omfattar delägarrätter enligt 48 kap. 2 §, andelar i svenska handelsbolag och i utlandet delägarbeskattade juridiska personer men inte andelar i investeringsfonder. För avyttringar före den 1 januari 2008 gällde tioårsregeln bara svenska värdepapper, se vidare Handledning för internationell beskattning (SKV 352), utgåva 12.

Skattskyldighet föreligger således inte för kapitalvinst vid avyttring av obligationer och andra fordringsrätter eller för kapitalvinst vid avyttring av andelar i investeringsfonder. Till investeringsfonder räknas bl.a. aktiefonder

Bestämmelsen gäller oavsett om värdepappren förvärvats före eller efter utflyttningen vad avser svenska värdepapper. Utländska värdepapper eller andelar i utlandet delägarbeskattade juridiska personer måste dock vara förvärvade under tid som man varit obegränsat skattskyldig i Sverige för att tioårsregeln ska kunna tillämpas.

Fåmansföretag

När det gäller kapitalvinsterna i 3 kap. 19 § IL kan de vara skattepliktiga både i inkomstslaget kapital respektive tjänst på grund av de särskilda regler som gäller för fåmansföretag (se vidare avsnitt 90.4). För skattskyldigheten saknar det betydelse till vilket inkomstslag vinsten är att hänföra.

Oäkta bostadsföretag

En försäljning av en andel (bostadsrätt) i en juridisk person, som inte är privatbostadsföretag (2 kap. 17 § IL), behandlas

enligt reglerna om avyttring av delägarrätter (48 kap. IL) eller, om det inte är fråga om sådan delägarrätt som räknas upp i 48 kap. 2 § IL, enligt reglerna om andra tillgångar (52 kap. IL). Se vidare avsnitt 32.8.

Förluster

En kapitalförlust ska dras av om en motsvarande vinst skulle ha varit skattepliktigt för den som är begränsat skattskyldig (3 kap. 20 § IL).

Exemptavtal

Om en kapitalvinst inte ska beskattas enligt skatteavtal medges inte avdrag för motsvarande förluster (Skatteverket 2009-12-16, dnr 131 903797-09/111). Se vidare avsnitt 20.4.

Skatteavtal/ Likvidation

Enligt Skatteverkets bedömning är det utdelningsartikeln i aktuellt skatteavtal som är tillämplig vid ett likvidationsförfarande. Endast för det fall att andelarna faktiskt avyttras efter det att ett likvidationsförfarande har påbörjats är realisationsvinstartikeln tillämplig (Skatteverket 2009-04-21, dnr 131 440023-08/111).

Om skifteslikvid utbetalas vid likvidationens avslutande och personen vid denna tidpunkt är begränsat skattskyldig aktualiseras både bestämmelsen i 3 kap. 19 § IL och den i 2 § andra stycket 2 KupL. Skatteverket anser att kupongskattelagens bestämmelse i egenskap av lex specialis ska tillämpas före bestämmelsen i 3 kap. 19 § IL i denna situation (Skatteverket 2004-10-12, dnr 130 598182-04/111).

35 Utdelning och kapitalvinst − onoterade företag

35.1 Inledning

De s.k. lättnadsreglerna som tidigare återfanns i 43 kap. IL är från och med den 1 januari 2006 upphävda. I stället har beskattningen för onoterade andelar som inte är kvalificerade sänkts till 25 %. Detta uppnås tekniskt genom att fem sjättedelar av utdelning och kapitalvinst beskattas med 30 %. Reglerna om kvotering till fem sjättedelar finns i 42 kap. 15 a § IL.

Sparat lättnadsutrymme kommer övergångsvis att kunna utnyttjas under beskattningsåren 2006–2010.

För andelsägare i s.k. oäkta bostadsföretag gäller dock att lättnadsreglerna ska tillämpas till och med utgången av år 2015. För en beskrivning av lättnadsreglerna hänvisas till Handledning för beskattning av inkomst vid 2006 års taxering (SKV 301), avsnitt 25.

35.2 Reglernas tillämpningsområde

35.2.1 Bakgrund

Enligt de numera upphävda reglerna i 43 kap. IL fanns möjlighet att beräkna ett utrymme för skattefri del av utdelning på andelar i onoterade företag, ett s.k. lättnadsbelopp.

När lättnadsreglerna infördes motiverades detta med att det fanns vissa skäl att underlätta små och medelstora företags försörjning med externt riskkapital. Det gällde särskilt för de företag vars andelar inte var noterade på någon börs.

I förarbetena till de nya reglerna om utdelning och kapitalvinst på andelar i onoterade företag anförs att det finns risk att särskilda skattelättnader till ägare av andelar som är onoterade skulle kunna leda till en samhällsekonomiskt ineffektiv fördelning av riskkapitalet. Sådana skattelättnader innebär t.ex. att företagens övergång från att vara onoterade till att bli noterade

försvåras. Vidare anförs att lättnadsreglerna numera framstår som en internationellt sett udda konstruktion. Eventuella lättnader i den ekonomiska dubbelbeskattningen bör i stället knytas till det dubbelbeskattade kapitalet. Därutöver finns samhällsekonomiska skäl mot särskilda lättnadsregler. Även osäkerheten kring om regelverket över huvudtaget haft några positiva effekter och behovet av enklare skatteregler är viktiga argument för att lättnadsreglerna bör avskaffas (prop. 2005/06:40 s. 64 f.).

Avskaffandet av lättnadsreglerna innebär en skattehöjning för alla ägare till onoterade aktier. För att kompensera detta har i stället en sänkning av kapitalskattesatsen i form av kvotering av utdelning/kapitalvinst till fem sjättedelar införts.

På motsvarande sätt kvoteras en kapitalförlust till fem sjättedelar.

35.2.2 Vem omfattas av reglerna

Reglerna om utdelning och kapitalvinst på andelar i onoterade företag återfinns i 42 kap. 15 a § IL, dvs. under avdelningen Inkomstslaget kapital. De andelsägare som omfattas av den nyinförda kvoteringen till fem sjättedelar är således endast de som redovisar utdelning och kapitalvinst i nämnda inkomstslag. Detta gäller fysisk person och dödsbo (1 kap. 3 § och 4 kap. IL).

35.2.3 Vilka andelar omfattas av reglerna

Reglerna i 42 kap. 15 a § IL om kvotering till fem sjättedelar omfattar följande aktier och andelar

- aktier i svenska aktiebolag,
- andelar i svenska ekonomiska föreningar som inte är kooperativa, och
- andelar i utländska juridiska personer, om inkomstbeskattningen av den utländska juridiska personen är jämförlig med inkomstbeskattningen enligt IL av ett svenskt företag med motsvarande inkomster.

Reglerna är inte tillämpliga om

- företaget är marknadsnoterat,
- företaget har varit marknadsnoterat men marknadsnoteringen har upphört i anslutning till inledandet av ett förfarande om inlösen, fusion, fission, likvidation eller konkurs,

- företaget under det räkenskapsår som beslutet om utdelning avser, eller under något av de fyra föregående räkenskapsåren, direkt eller genom dotterföretag, har ägt aktier med en röst- eller kapitalandel på tio procent eller mer i ett svenskt marknadsnoterat aktiebolag eller en marknadsnoterad utländsk juridisk person,
- företaget är ett privatbostadsföretag,
- andelarna är kvalificerade, eller
- en kapitalvinst ska tas upp som överskott av passiv näringsverksamhet enligt 49 a kap.

Ett företag anses marknadsnoterat om någon andel i företaget är marknadsnoterad.

Vid tillämpningen av ovan återgivna röst- eller kapitalandelsregel (återfinns i 42 kap. 15 a § andra stycket 2 IL), ska det räkenskapsår som börjar närmast efter den 30 december 2003 utgöra det första av de fyra räkenskapsår som bedömningen kan utgå ifrån. För tidigare räkenskapsår ska i stället gälla att företaget direkt eller genom dotterföretag, har ägt aktier med en röst- eller kapitalandel på 25 % eller mer i ett svenskt marknadsnoterat aktiebolag eller en marknadsnoterad utländsk juridisk person (9 p. övergångsbestämmelserna till upphävandet av 43 kap. IL (SFS 2005:1136)).

Kvalificerade andelar

Om andelarna är kvalificerade ska i stället de fr.o.m. den 1 januari 2006 nyinförda reglerna i 57 kap. IL, om utdelning och kapitalvinst på andelar i fåmansföretag, tillämpas (se avsnitt 90).

Utländsk juridisk person

För att en andel i en utländsk juridisk person ska omfattas av bestämmelserna om fem sjättedels beskattning gäller att den utländska juridiska personen ska vara underkastad en inkomstbeskattning som är jämförlig med beskattningen av ett svenskt företag med motsvarande inkomster. Skatteverket anser att begreppet jämförlig beskattning ska ligga på samma nivå som gränsen för CFC-beskattning (Skatteverket 2011-06-29, dnr 131 476530-11/111).

Som framgår ovan är reglerna inte tillämpliga på utdelning och kapitalvinst från privatbostadsföretag. Ett privatbostadsföretag är en svensk ekonomisk förening eller ett svenskt aktiebolag med viss verksamhet (2 kap. 17 § IL). Reglerna är därför, om övriga förutsättningar för deras tillämpning är uppfyllda,

tillämpliga på utdelning från en utländsk juridisk person, även om det motsvarar ett svenskt privatbostadsföretag.

Oäkta bostadsrätts-föreningar

Vad gäller andelar i en svensk ekonomisk förening eller ett svenskt aktiebolag som är en bostadsrättsförening, bostadsförening eller ett bostadsaktiebolag och som inte uppfyller villkoren i 2 kap. 17 § IL för att vara ett privatbostadsföretag, ska de upphävda lättnadsreglerna tillämpas till och med utgången av år 2015 (2 p. övergångsbestämmelserna till upphävandet av 43 kap. IL (SFS 2005:1136 samt SFS 2011:1271)). Anledningen till undantaget är att slopade lättnadsregler i dessa fall riskerar att leda till väsentligt höjda utgifter. Undantaget gäller i avvaktan på regeringens översyn (prop. 2011/12:1, avsnitt 6.17.1).

Enligt Skatteverkets syn ska de gamla lättnadsreglerna tillämpas t.o.m. utgången av 2015 även när det gäller motsvarande bostadsföretag inom EES. Skatteverket anser dock att det inte är möjligt att från det ena året till det andra växla mellan beskattning enligt det upphävda 43 kap. IL och beskattning enligt 42 kap. 15 a § IL (Skatteverket 2007-04-11, dnr 131 163023-07/111).

Marknadsnotering

Av lagtekniska skäl har begreppet ”marknadsnoterat” i 42 kap. 15 a § IL knutits till att företaget är marknadsnoterat även om det formellt är andelarna som är marknadsnoterade. I tredje stycket samma lagrum anges därför att ett företag anses marknadsnoterat om någon andel i företaget är marknadsnoterad. Motsvarande gäller i fråga om utländsk juridisk person. Det räcker således med att t.ex. ett aktieslag är marknadsnoterat för att aktiebolaget i sin helhet ska anses vara marknadsnoterat. Då beskattas utdelning/kapitalvinst även på onoterade andelar fullt ut.

Har företaget upphört att vara marknadsnoterat i anslutning till inledandet av inlösen, fusion, fission, likvidation eller konkurs tillämpas inte reduceringen till fem sjättedelar på utdelning och kapitalvinst.

För en närmare beskrivning av begreppet marknadsnoterad, se avsnitt 34.4.1.

Bedömningen av om ett företag är marknadsnoterat eller inte sker löpande under varje beskattningsår för andelsägaren.

Tilläggs-köpeskilling

Enligt 44 kap. 28 § IL gäller avseende tilläggsköpeskillingar att kapitalvinstberäkningen ska göras med utgångspunkt i förhållandena vid avyttringen och med tillämpning av de *beräkningsregler* som gällde vid denna tidpunkt. Vad gäller

kvoteringsregeln i 42 kap. 15 a § IL ger dess placering i 42 kap. och dess ordalydelse uttryck för att kvoteringen avser beräkningen av vad som ska beskattas. Kvoteringen till fem sjättedelar ska alltså ses som en beräkningsregel och inte som en regel om skattesats (Skatteverket 2006-04-04, dnr 131 207727-06/111).

Kapitalförlust

Kapitalförlust på onoterade andelar i svenska aktiebolag och utländska juridiska personer är avdragsgill till fem sjättedelar. Efter kvoteringen får kvittning ske mot vinst på sådana tillgångar samt andra marknadsnoterade delägarrätter än svenska räntefonder (48 kap. 20 § IL).

Till den del en kapitalförlust på onoterade andelar inte kan kvittas ska fem sjättedelar av 70 % dras av (48 kap. 20 a § IL).

Exempel

A har kapitalvinster på marknadsnoterade aktier om 50 000 kr. Han har också en kapitalförlust avseende onoterade aktier om 120 000 kr. Enligt 48 kap. 20 § IL kan av detta belopp 50 000 (5/6 x 60 000) kvittas mot kapitalvinsten. Av förlusten kvarstår då 60 000 kr. Enligt 48 kap. 20 a § IL behandlas den på följande sätt: 35 000 (5/6 x 60 000 x 70 %) dras av och ger ett underskott av kapital med 35 000 kr.

35.3 Sparat lättnadsutrymme

Som ovan anförts fanns enligt de nu upphävda reglerna i 43 kap. IL möjlighet att beräkna ett utrymme för skattefri del av utdelning på andelar i onoterade företag, ett s.k. lättnadsbelopp.

Om utdelningen ett visst år understeg lättnadsbeloppet fick återstående belopp sparas, s.k. sparat lättnadsutrymme. Vid kapitalvinst på sådana andelar undantogs ett belopp motsvarande eventuellt kvarstående sparat lättnadsutrymme från beskattning.

Av övergångsbestämmelserna till upphävandet av 43 kap. IL (SFS 2005:1136) framgår följande.

Punkt 3. Om det vid utgången av år 2005 finns sparat lättnadsutrymme enligt den upphävda bestämmelsen i 43 kap. 6 § IL får detta föras över till kommande beskattningsår och utnyttjas under beskattningsåren 2006−2010 i inkomstslaget kapital. Utdelning ska bara tas upp till den del den överstiger sparat

lättnadsutrymme. Ej utnyttjat lättnadsutrymme får föras vidare till nästa beskattningsår, dock längst till år 2010. Även kapitalvinst som uppkommer under nämnda år ska bara tas upp till ett belopp som överstiger det sparade lättnadsutrymmet.

Av övergångsbestämmelserna framgår att sparat lättnadsutrymme, på samma sätt som enligt tidigare regler, reducerar inkomster i inkomstslaget kapital under beskattningsåren 2006−2010. Det som sedan återstår av sparat lättnadsutrymme kan inte utnyttjas.

I 42 kap. 15 a § IL anges att utdelning och kapitalvinst som tas upp som inkomst av kapital ska kvoteras. I förarbetena till stadgandet (prop. 2005/06:40 s. 94) uttalas att om andelarna är onoterade kommer utdelning och kapitalvinst *efter* det att sparat lättnadsutrymme beaktats, att beskattas med 25 % (en beskattning av fem sjättedelar med 30 % ger en skattenivå om 25 %).

Även Skatteutskottet har i sitt betänkande 2005/06:SkU10 (s. 16) uttalat som sin mening, att kvotering ska ske *efter* det att sparat lättnadsutrymme avräknats.

Avräkning för sparat lättnadsutrymme ska således göras före kvoteringen till fem sjättedelar (Skatteverket 2006-12-15, dnr 131 741140-06/111).

Exempel

Beskattningsåret 2006		
Utdelning på onoterade andelar:		20 000 kr
Sparat lättnadsutrymme:		-8 000 kr
Tas upp till:	(5/6 x 12 000 =)	10 000 kr

Övergångsbestämmelserna och indirekt ägt marknadsnoterat företag

Ett sparat lättnadsutrymme vid utgången av taxeringsåret 2006 får utnyttjas vid 2007 till 2011 års taxeringar även om företaget efter 2005-12-31 förvärvat andelar och då blivit ägare till minst 10 % av röst- eller kapitalandelarna i ett marknadsnoterat företag. Har de marknadsnoterade andelarna anskaffats under åren 2004 eller 2005 kan det i vissa fall finnas ett sparat lättnadsutrymme att utnyttja vid 2007 till 2011 års taxeringar (Skatteverket 2007-12-03, dnr 131 677265-07/111).

I övergångsbestämmelserna till upphävandet av 43 kap. IL (SFS 2005:1136) och förarbetena till den ändrade lagstiftningen (prop. 2005/06:40) har man inte berört ovannämnda fråga. Rätten att utnyttja det sparade lättnadsutrymmet kan därför finnas kvar trots förvärv av marknadsnoterade andelar.

Kapitalvinst på skalbolagsandelar

Bestämmelserna om sparat lättnadsutrymme gäller inte om kapitalvinst ska tas upp som överskott av passiv näringsverksamhet enligt 49 a kap. IL om beskattning i inkomstslaget näringsverksamhet vid avyttring av andelar i skalbolag. Bestämmelsen är hämtad från den upphävda 43 kap. 8 § IL.

Benefika fång

Om en andel övergår till en ny ägare genom arv, testamente, gåva, bodelning eller på liknande sätt, tar förvärvaren över den tidigare ägarens sparade lättnadsutrymme.

Andelsbyte

Om en andel avyttras genom ett andelsbyte och villkoren i 48 a kap. IL för framskjuten beskattning är uppfyllda, ska sparat lättnadsutrymme som hänför sig till de avyttrade andelarna fördelas på de mottagna andelarna. Om de mottagna andelarna inte är kvalificerade (se avsnitt 90) och hänför sig till ett företag som är marknadsnoterat, ska det sparade lättnadsutrymmet i stället läggas till anskaffningsutgiften vid beräkning av omkostnadsbeloppet för de mottagna andelarna. Detta gäller till och med den 31 december 2010.

36 Avyttring av andelar i handelsbolag

36.1 Inledning

Detta avsnitt behandlar i allt väsentligt endast de regler som gäller när fysisk person eller dödsbo avyttrar andel i svenskt handelsbolag och beskattning ska ske i inkomstslaget kapital.

Ifråga om juridiska personers avyttring av andel i handelsbolag hänvisas till avsnitt 83.17.

När en fysisk person eller ett dödsbo avyttrar sin andel i ett handelsbolag ska beskattning av kapitalvinsten normalt ske i inkomstslaget kapital. Beskattning sker i inkomstslaget näringsverksamhet om andelen är en lagertillgång samt, i vissa fall, om avyttringen innebär en omvandling av näringsinkomster till kapitalvinst. Om delägaren avyttrar en andel i ett skalbolag kan frågan om kapitalvinsten ska tas upp som inkomst av passiv näringsverksamhet för delägaren aktualiseras.

Beskattning kan dessutom förekomma i inkomstslaget tjänst.

När en annan juridisk person än dödsbo avyttrar sin andel i ett handelsbolag är avyttringen hänförlig till inkomstslaget näringsverksamhet.

Genom lagstiftning som gäller fr.o.m. den 1 januari 2010, SFS 2009:1413 (prop. 2009/10:36) har även andelar i handelsbolag inordnats i regelverket för näringsbetingade andelar i 25 a kap. IL. Detta medför för sådana företag som anges i 25 a kap. 3 § 1–5 IL och som är delägare i handelsbolag att vinster respektive förluster vid avyttring av andel i handelsbolag kommer att vara ej skattepliktiga respektive ej avdragsgilla. Redogörelse för dessa regler finns i avsnitt 83.17. För redogörelser över tidigare rättspraxis hänvisas till tidigare upplagor av denna handledning.

En bolagsdelägare ska årligen justera, och i inkomstdeklarationen redovisa, sin anskaffningsutgift, JAU. Justeringen görs bl.a. med hänsyn till gjorda tillskott och uttag ur bolaget samt

delägarens andel av bolagets inkomst och underskott. Reglerna finns i 50 kap. IL (prop. 1988/89:55 och prop. 1999/2000:2, del 2, s. 594−600).

Om en fysisk person har ett underskott som ska rullas till nästa år justeras anskaffningsutgiften först det år då underskottet kan utnyttjas.

När bolagsandelen avyttras eller överlåts benefikt, beskattas en negativ justerad anskaffningsutgift på andelen som kapitalvinst.

Kapitalförluster är som regel avdragsgilla med 70 %. Bestämmelserna i 50 kap. IL gäller endast vid avyttring av andelar i svenska handelsbolag. De flesta bestämmelserna om avyttring av andelar i handelsbolag i 50 kap. IL gäller också i fråga om andelar i europeiska ekonomiska intressegrupperingar (EEIG) (se även avsnitt 47.2).

36.2 Avyttring av andelar eller inkråm

Verksamheten i ett handelsbolag kan avyttras på två sätt. Bolagsdelägarna kan antingen avyttra sina andelar i bolaget eller också kan bolaget överlåta rörelsen (inkråmet), dvs. de tillgångar och skulder som finns i verksamheten.

Andelsavyttring

Avyttring av andelarna i handelsbolaget innebär inte att handelsbolagets verksamhet upphör utan att bolaget överförs till nya ägare. Bolagets redovisning påverkas inte av avyttringen.

Om köparna betalar ett högre pris för andelarna i handelsbolaget än vad som motsvarar det skattemässiga värdet på bolagets tillgångar medges inte avdrag för den överskjutande anskaffningsutgiften förrän de nya ägarna i sin tur överlåter sina andelar.

Avyttring av bolagets rörelse

Om bolaget avyttrar sitt inkråm beskattas delägarna för eventuell vinst vid avyttringen som regel i inkomstslaget näringsverksamhet. Avyttringen betraktas nämligen som ett led i bolagets verksamhet. Visserligen är handelsbolaget som sådant kvar hos delägarna efter avyttringen, men sedan tillgångarna väl avyttrats, kan bolaget likvideras. En avveckling av bolaget genom likvidation innebär en avyttring av andelarna och medför att delägarna ska kapitalbeskattas.

Köparen av handelsbolagets tillgångar får, till skillnad från den som förvärvar andelarna i bolaget, utgå från det pris som

betalas för inventarier, lager m.m. Priset ska fördelas på de olika tillgångarna och utgör deras respektive anskaffningsutgift och därmed avskrivningsunderlag. Åsatt värde på t.ex. en maskin utgör således avskrivningsunderlag på tillgången hos förvärvaren. Värdet på en tillgång kan dock inte bestämmas till ett högre värde än det verkliga värdet.

Val av alternativ

Sättet för avyttringen är således av stor betydelse eftersom de skattemässiga skillnaderna mellan att avyttra andelarna eller inkråmet är relativt stora. För säljarna är det i allmänhet fördelaktigast att avyttra andelarna eftersom vinsten av avyttringen för fysiska personer oftast ska tas upp i inkomstslaget kapital. Köparen torde däremot föredra att förvärva handelsbolagets inkråm eftersom detta normalt innebär högre avskrivningsunderlag.

36.3 Allmänt

Beskattning i kapital

Avyttring av andelarna i ett handelsbolag beskattas som regel i inkomstslaget kapital när en fysisk person eller dödsbo överlåter sin andel om den är en kapitaltillgång. De allmänna bestämmelserna i 44 kap. IL om kapitalvinster och kapitalförluster samt de särskilda bestämmelserna om avyttring av andelar i svenska handelsbolag i 50 kap. IL ska tillämpas vid beräkningen av kapitalvinsten.

Beskattning i tjänst

Beskattning i inkomstslaget tjänst av en del av kapitalvinsten kan, enligt 50 kap. 7 § IL, aktualiseras när en fysisk person eller dödsbo överlåter sin andel i handelsbolaget som i sin tur, direkt eller indirekt, äger en andel som skulle ha varit en kvalificerad andel om den ägts direkt av den fysiska personen eller dödsboet. En redogörelse för vad som avses med begreppet kvalificerad andel finns i avsnitt 90.2.

Beskattning i näringsverksamhet

Avyttring av andelar i handelsbolag ska tas upp i inkomstslaget näringsverksamhet när

- fysiska personer eller dödsbon avyttrar andelar som är lagertillgångar,
- fysiska personer avyttrar andelar och bestämmelserna i 51 kap. IL är tillämpliga (se avsnitt 37),
- avyttringen avser andel i skalbolag (se avsnitt 93,
- juridiska personer utom dödsbon avyttrar andelar (avsnitt 83.17) samt när

– handelsbolag avyttrar andelar i ett annat handelsbolag.

Andelar som är lagertillgång

Avyttring av andelar i handelsbolag som är lagertillgångar beskattas enligt de bestämmelser som gäller i inkomstslaget näringsverksamhet.

36.4 Avyttringsbegreppet

Med avyttring av en tillgång avses, enligt 44 kap. 3 § IL, försäljning, byte och liknande överlåtelse av tillgång. Det ska alltså röra sig om överlåtelse av äganderätten av tillgången mot ersättning.

Inlösen och upplösning

En uttrycklig bestämmelse finns i 50 kap. 2 § första stycket IL om att inlösen av andel eller upplösning av bolag ska anses som avyttring och således kapitalvinstbeskattas. Detta gäller således även i det fallet att något vederlag inte erhållits. Av motiven till motsvarande bestämmelse i lagen om statlig inkomstskatt angavs bl.a. följande (prop. 1988/89:55 s. 27).

> ”Av första stycket framgår att en delägare som har fått sin andel inlöst – t.ex. i samband med utträde ur bolaget – ska anses ha avyttrat andelen. I första stycket slås också fast att en upplösning av bolaget skattemässigt ska behandlas som en avyttring. Det gäller oberoende av orsaken till att bolaget upplösts. En reavinstbeskattning av delägarna kan bli aktuell t.ex. om bolaget upplöses på grund av att bolagsavtalet slutits för bestämd tid och verksamheten inte fortsätter därefter eller på grund av att antalet bolagsmän gått ned till en och bolaget likviderats. Ska skifte ske anses bolaget upplöst i och med skiftet.”

Benefika överlåtelser

Som avyttring behandlas även det fallet att en andel överlåts benefikt om den justerade anskaffningsutgiften hos överlåtaren är negativ (50 kap. 2 § andra stycket IL, avsnitt36.8).

Bodelning

Vid bodelning beskattas överlåtaren av egendomen vid tidpunkten för bodelning. För sambor omfattar bodelningen emellertid inte andelar i handelsbolag.

Inget byte …

Enbart omständigheten att ansvaret för ett kommanditbolags förpliktelser ändrades genom att komplementär övergick till att bli kommanditdelägare och kommanditdelägare övergick till att bli komplementär ansågs inte innebära att någon avyttring skulle anses ha skett (SRN 2003-10-28).

36.5 Tidpunkten för beskattning

Kapitalvinstbeskattning aktualiseras när en handelsbolagsdelägare avyttrar sin andel. Av huvudregeln i 44 kap. 26 § första stycket IL framgår att vinsten ska tas upp som intäkt det beskattningsår då tillgången avyttras.

Tilläggs-köpeskilling

Om förhållandena är sådana att kapitalvinstens storlek beror på någon händelse i framtiden ska 44 kap. 28 § IL tillämpas. Bestämmelsen innebär att den vinst som uppkommer på grund av tillkommande belopp (tilläggsköpeskilling) ska tas upp som intäkt det eller de beskattningsår då storleken av tilläggsköpeskillingen kan fastställas. Beräkningen av kapitalvinsten ska göras med utgångspunkt i förhållandena vid avyttringen och med tillämpning av de beräkningsregler som gällde vid tidpunkten för avyttringen. Se även avsnitt 29.5.2.

36.6 Kapitalvinster och kapitalförluster

Inkomstslaget kapital, delägaren är fysisk person

Kapitalvinster på andelar i handelsbolag i inkomstslaget kapital är skattepliktiga fullt ut.

Av 50 kap. 9 § IL framgår att kapitalförluster i inkomstslaget kapital på andelar i handelsbolag är avdragsgilla med 70 %. Enligt 44 kap. 26 § andra stycket IL kan kapitalförluster dras av som kostnad först det beskattningsår då förlusten är definitiv.

36.6.1 Avdrag endast för verklig förlust

Kapitalförluster är, enligt 44 kap. 23 § IL, bara avdragsgilla när de kan karaktäriseras som verkliga. Såväl förluster i inkomstslaget näringsverksamhet som i kapital kan under vissa förutsättningar anses som fiktiva och är av det skälet inte avdragsgilla.

Högsta förvaltningsdomstolen har i RÅ 2005 ref. 56 berört frågan om verklig förlust vid tillämpningen av övergångsregeln i 4 kap. 92 § ILP. Högsta förvaltningsdomstolen fann att den i målet aktuella kapitalförlusten har sin grund i att AB A tillämpat övergångsregeln i 4 kap. 92 § ILP, i vilken föreskrivs att om saldot blir negativt vid beräkning av den justerade anskaffningsutgiften ska den anses vara noll. I detta fall uppkommer kapitalförlusten således på grund av lagtextens lydelse. Med hänsyn härtill kan bestämmelsen i 44 kap. 23 § IL inte anses utgöra något hinder mot avdragsrätt för den i

målet aktuella kapitalförlusten. AB A ansågs berättigat till avdrag för kapitalförlusten.

Tidigare praxis

Innebörden av kravet på att förlusten ska vara verklig har vanligen ansetts vara att avdrag inte medges om förlusten vid avyttringen har sin grund i att ägaren tillgodogjort sig värden ur det ägda handelsbolaget utan beskattningskonsekvenser (RÅ 1999 ref. 13). För att avdrag för förluster på andelar i handelsbolag ska vägras måste förlusten emellertid bl.a. bero på det skattefria uttaget. I annat fall kan förlusten vara avdragsgill fullt ut. I RÅ 1999 ref. 35 medgavs avdrag för förlust på andelar.

36.6.2 Lagstiftning fr.o.m. den 18 april 2008

Genom lagstiftning, SFS 2008:1063 (prop. 2008/09:37), som gäller på överlåtelser som skett efter den 17 april 2008 har man tagit bort möjligheten att handelsbolag kan vara förvärvare eller överlåtare vid underprisöverlåtelser enligt 23 kap. IL. Detta medför att överlåtelser till eller från ett handelsbolag numera måste ske till marknadspris och den justerade anskaffningsutgiften ska påverkas av uttagets marknadsvärde. I det fall en överlåtelse sker till underpris ska uttagsbeskattning ske. Detta gäller för sådana tillgångar för vilka en avyttring beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet.

36.7 Beräkningen av den justerade anskaffningsutgiften

Av de grundläggande bestämmelserna om kapitalvinster och kapitalförluster i 44 kap. IL framgår bl.a. att en kapitalvinst ska beräknas som skillnaden mellan ersättningen för den avyttrade tillgången minskad med utgiften för avyttringen och tillgångens omkostnadsbelopp.

Av 44 kap. 14 § IL framgår att med omkostnadsbeloppet avses, om inte annat föreskrivs, utgifter för anskaffningen (anskaffningsutgifter) ökade med utgifter för förbättring (förbättringsutgifter).

Vid beräkningen av omkostnadsbeloppet för andelarna i handelsbolag ska anskaffningsutgiften justeras årligen enligt bestämmelserna i 50 kap. 5 § IL. Justeringen görs för varje delägare för sig.

Bestämmelserna innebär att anskaffningsutgiften ska ökas med

– delägarens tillskott till bolaget,

- belopp som tagits upp som delägarens andel av bolagets inkomster.
- 26,3 % av avdrag för avsättning till expansionsfond enligt 34 kap. IL,
- 73,7 % av expansionsfond som förs över från andel i handelsbolag till enskild näringsverksamhet enligt 34 kap. 22 § IL och
- det belopp som framgår vid en tillämpning av bestämmelserna om överlåtelse av privata tillgångar till underpris i 53 kap. 5 § IL.

Vid beräkning av omkostnadsbeloppet ska anskaffningsutgiften minskas med

- delägarens uttag ur handelsbolaget,
- belopp som dragits av som delägarens andel av handelsbolagets underskott,
- negativt fördelningsbelopp till den del räntefördelningen minskat ett underskott i inkomstslaget näringsverksamhet,
- 26,3 % av återförda avdrag för avsättning till expansionsfond enligt 34 kap. IL och
- 73,7 % av expansionsfond som förs över från enskild näringsverksamhet till andel i handelsbolag enligt 34 kap. 19 § IL.

Värdet på andelens anskaffningsutgift efter ovan angivna justeringar benämns med IL:s terminologi *den justerade anskaffningsutgiften, JAU.*

36.7.1 Tillskott och uttag

Tillskott och uttag redovisas per räkenskapsår. Om delägaren avyttrar sin andel efter räkenskapsårets utgång ska tillskott och uttag tas upp även för tiden efter bokslutsdagen fram till dagen för avyttringen.

Tillskott

Delägarens eget arbete i handelsbolaget utgör inte något tillskott.

Apportegendom

Som tillskott anses inte bara kontanta medel utan även andra tillgångar. Om en delägare tillskjuter t.ex. lager och inventarier vid bolagets bildande räknas det som tillskott. Här kan man dock lägga märke till att reglerna i 23 kap. IL inte medger underprisöverlåtelser från en enskild näringsverksamhet till ett handelsbolag.

Genom SFS 2008:1063 har möjligheten helt slopats för handelsbolag att delta i underprisöverlåtelser enligt 23 kap. IL som förvärvare eller överlåtare. Denna lagändring har trätt i kraft den 1 januari 2009 men tillämpas retroaktivt på överlåtelser efter den 17 april 2008 (ikraftträdandebestämmelserna p.1 och 2) (se också avsnitt 36.6.2).

Transaktioner där handelsbolag är överlåtare eller förvärvare ska numera ske till marknadspris. Resonemangen i äldre rättspraxis är således inte längre tillämpliga när fråga är om tillgångar där en beskattning vid avyttring ska ske i inkomstslaget näringsverksamhet. Ifråga om fastighet eller bostadsrätt, där en avyttring beskattas i inkomstslaget kapital för en fysisk person, kan en överlåtelse till pris under marknadsvärde göras. Reglerna om sådana överlåtelser till underpris finns i 53 kap. IL.

Överlåtelser till underpris till handelsbolag av privat egendom som beskattas i inkomstslaget kapital för överlåtaren, utgör ett tillskott till bolaget. Tillskottet ska värderas enligt bestämmelserna i 53 kap. 5 § IL när anskaffningsutgiften för överlåtarens eller närståendes i handelsbolaget beräknas. Om ersättning inte har lämnats ska anskaffningsutgiften ökas med antingen

- ett belopp som motsvarar omkostnadsbeloppet för tillgången eller
- med marknadsvärdet om detta är lägre.

Om ersättning har lämnats ska anskaffningsutgiften i stället ökas med skillnaden mellan omkostnadsbeloppet för tillgången respektive marknadsvärdet och ersättningen.

Bolag på obestånd

För de delägare som på grund av sitt solidariska betalningsansvar tvingas betala bolagets skulder i en obeståndssituation föreligger ett tillskott motsvarande det betalade beloppet. Betalningen höjer således deras anskaffningsutgift på bolagsandelarna.

Om bolaget upplöses genom konkurs kan bolagets skuldansvar inte längre göras gällande av borgenärerna. Bolagsdelägare kan dock fortfarande vara betalningsansvariga för de skulder som kvarstår efter upplösningen. Den ansvarsbefrielse som bolaget får genom upplösningen, och som beloppsmässigt kan motsvara delägarnas skuldansvar, kan ses som ett tillskott från delägarnas sida och får beaktas vid beräkningen av anskaffningsutgiften. Eftersom borgenärerna kan efterge sina fordringar i en obeståndssituation är det endast det kvarstående betalningsansvaret efter upplösningen som påverkar anskaff-

ningsutgiften. Endast den del av det övertagna betalningsansvaret som en delägare efter uppgörelsen med borgenärerna slutligen åläggs betalningsansvar för ska således öka anskaffningsutgiften på andelen.

Om kapitalvinstbeskattning sker innan betalningssvårigheterna uppkommer och delägarna tvingas betala bolagets skulder i efterhand kan beskattningen korrigeras, i sista hand genom resning (prop. 1988/89:55 s. 19).

Uttag

Som uttag räknas samtliga uttag som görs av delägare, inte bara uttag av kontanta medel utan också uttag av varor eller andra tillgångar. Även när handelsbolaget bekostar en privat utgift för delägare ses detta som ett uttag

Som uttag ur handelsbolaget ses också delägarnas eller deras närståendes förmåner i form av bostad eller privat användning av bolagets bil. Det belopp som ska reducera anskaffningsutgiften är marknadsvärdet av den uttagna förmånen. Enligt 61 kap. 2 § IL avses med marknadsvärdet det pris som den skattskyldige skulle ha fått betala på orten om han själv skaffat motsvarande förmåner mot kontant betalning. När det gäller bilförmån kan den beräknas till bolagets faktiska utgifter för den utgivna förmånen.

36.7.2 Inkomster och underskott

Inkomster

Bolagets resultat beräknas per beskattningsår. Det är det skattemässiga resultatet som har betydelse vid beräkningen av den justerade anskaffningsutgiften, inte det bokföringsmässiga resultatet. Om ett handelsbolag avyttrar en fastighet som är kapitaltillgång med förlust är denna avdragsgill till 63 % för en delägare som är fysisk person eller dödsbo. Endast 63 % av kapitalförlusten ska då minska anskaffningsutgiften på andelen i handelsbolaget.

Utgångspunkten är således att sådana skattepliktiga inkomster och avdragsgilla underskott som härrör från handelsbolaget ska räknas med. I vissa fall kan en delägare ha egna utgifter i anledning av handelsbolagets verksamhet. Det kan röra sig om utgifter för egenavgifter, resor till och från arbetet eller ökade levnadskostnader. Om dessa inte bokförs i bolaget utan betalas av delägaren och dras av i deklarationen ska man bortse från beloppet. Anskaffningsutgiften kommer annars att påverkas dubbelt dels genom uttaget av medel att bestrida kostnaden med, dels genom det belopp som sänker det skattemässiga resultatet.

Avyttringar under året

När en andel avyttras under beskattningsåret förekommer det att köparen och säljaren kommer överens om att fördela handelsbolagets resultat per överlåtelsedagen. Utgångspunkten är att den delägare som äger andelen vid beskattningsårets utgång också ska ta upp hela årsresultatet till beskattning. Om parterna kan visa att ett annat förhållande ska gälla kan dock resultatet delas upp. En uppdelning av andelsresultatet mellan köpare och säljare kräver emellertid att ett särskilt delbokslut upprättas (RÅ 1962 Fi 933, RÅ 1971 Fi 922 och RÅ 1995 ref. 33 samt prop. 1992/93:151 s. 12).

Underskott

Underskott i näringsverksamhet är i allmänhet inte direkt avdragsgillt för fysiska personer utan ska rullas till ett senare år. Underskott som dras av ett senare år (= när det medför att den inkomst från handelsbolaget som ska öka anskaffningsvärdet blir lägre än den annars skulle ha blivit) minskar anskaffningsutgiften för andelen först det år avdraget görs. Om däremot ett underskott av nystartad eller konstnärlig verksamhet har dragits av direkt som allmänt avdrag påverkas anskaffningsutgiften (avsnitt 75.5 och 6). Detsamma gäller om avdrag för underskott i näringsverksamhet gjorts mot kapitalvinster på fastigheter och bostadsrätter (prop. 1999/2000:2, del 2, s. 598).

Underskott av kapital från handelsbolaget – i praktiken är det kapitalförluster på fastigheter eller bostadsrätter – hänförs till inkomstslaget kapital hos delägarna och är avdragsgillt från delägarens egna kapitalinkomster. Underskottet ska därför minska anskaffningsutgiften på andelen. Det saknar betydelse om delägarens egna kapitalinkomster inte är tillräckligt stora för att underskottet från handelsbolaget ska kunna dras av fullt ut. Det avgörande är att posten är avdragsgill i sig.

Om handelsbolaget har ett underskott och delägaren har erhållit ersättningar som kan anses härröra från handelsbolagets verksamhet, t.ex. sjukpenning, ska ersättningarna kvittas mot underskottet. Underskottet får i sådana fall anses avdraget och i anledning härav ska anskaffningsutgiften reduceras med motsvarande belopp.

36.7.2.1 Indirekt ägande

Om ett handelsbolag, HB 1, äger en andel i ett annat handelsbolag, HB 2, är bolagens olika verksamheter en verksamhet för delägarna i HB 1 om dessa är fysiska personer. HB 1:s anskaffningsutgift på andelen i HB 2 ska, enligt 50 kap. 6 § IL, justeras enligt bestämmelserna i 5 § som om HB 1 var skatt-

skyldig för HB 2:s inkomster. Det bör noteras att det då kan föreligga avdragsbegränsningar för vissa delägare om HB 2 är ett kommanditbolag eller om delägarna i HB 2 har kommit överens om att någon eller några av delägarna ska ha ett begränsat ansvar. Underskott kan endast dras av till belopp som svarar mot vad delägarna är ansvariga för. Resterande del rullas och kan dras av senare år.

För delägaren i HB 1 ska anskaffningsutgiften för andelen justeras med hänsyn till inkomster och underskott i båda bolagen.

Indirekt ägande har behandlats av Högsta förvaltningsdomstolen i RÅ 2006 ref. 14. I målet berörs hur den justerade anskaffningsutgiften ska beräknas när en fysisk person äger en andel i ett kommanditbolag som i sin tur äger en andel i ett handelsbolag.

36.7.3 Negativ räntefördelning

Räntefördelning påverkar i praktiken inte den justerade anskaffningsutgiften på andelen. Anskaffningsutgiften höjs med inkomsterna av näringsverksamhet och kapital och sänks med underskottet av kapital och eventuella avdragsgilla underskott av näringsverksamhet, i båda fallen före räntefördelning. Om en negativ räntefördelning leder till att underskottet av näringsverksamheten minskar är även denna del av underskottet att anse som utnyttjat. Den justerade anskaffningsutgiften ska således minskas med det negativa fördelningsbeloppet till den del räntefördelningen har minskat ett underskott.

36.7.4 Expansionsfonder

Expansionsfonder anses härröra från bolaget och inte från delägarsfären (prop. 1993/94:50 s. 320). Om avdrag för avsättning till expansionsfond görs minskar den skattepliktiga inkomsten i motsvarande mån och därmed också anskaffningsutgiften på andelen. En ökning ska dock göras med expansionsfondsskatten, dvs. med 26,3 % av avsättningen. Bestämmelsen innebär att delägaren kan göra uttag ur handelsbolaget i syfte att betala expansionsfondsskatt utan att anskaffningsutgiften påverkas av uttaget.

Exempel

Delägarens andel av bolagets överskott är 100 000 kr. Beloppet sätts av till expansionsfond och den skattepliktiga inkomsten uppgår därmed till 0. Delägaren gör

ett uttag med 26 300 kr för att kunna betala expansionsfondsskatt och detta uttag minskar anskaffningsutgiften. Motsvarande belopp ska emellertid läggas till och någon förändring av anskaffningsutgiften uppkommer inte i anledning av uttaget.

När delägaren återför avsättningen till beskattning ska anskaffningsutgiften ökas med återföringen. På motsvarande sätt ska då anskaffningsutgiften minskas med expansionsfondsskatten på beloppet och anskaffningsutgiften ska ökas med (100 000 kr - 26 300 kr =) 73 700 kr. Efter det att den tillgodoförda expansionsfondsskatten lagts till som ett tillskott uppkommer ingen nettoeffekt i anledning av skatteåterbetalningen.

Överföring av expansionsfonder till handelsbolag

I samband med ombildning av en verksamhet kan det bli aktuellt med överföring av expansionsfond från enskild näringsverksamhet till ett handelsbolag enligt 34 kap. 19 § IL. Anskaffningsutgiften på andelen i handelsbolaget har då inte tidigare påverkats av avsättningen. Den ska därför minskas med 73,7 % av den expansionsfond som förs över. Att reduceringen i det här fallet bara blir 73,7 %, i stället för 100 %, beror på att uttag av medel för att betala skatten med 26,3 % redan har gjorts i den enskilda näringsverksamheten.

Överföring av expansionsfonder till enskild näringsverksamhet

På motsvarande sätt ska anskaffningsutgiften ökas med 73,7 % av en expansionsfond som förs över från andel i ett handelsbolag till enskild näringsverksamhet i samband med bolagets upplösning enligt 34 kap. 22 § IL.

36.7.5 Periodiseringsfonder

Avsättning till periodiseringsfonder minskar den skattepliktiga inkomsten och därmed också anskaffningsutgiften på andelen. På motsvarande sätt leder återföring av en periodiseringsfond till en ökning. Någon annan justering ska inte göras. Även om avsättning och återföring av periodiseringsfonder ska göras av respektive delägare ska således posten anses som en bolagspost och inte som en post som ingår i delägarsfären (prop. 1993/94:50 s. 322). Se även avsnitt 65.3 och 4.

36.8 Negativ justerad anskaffningsutgift

Om den justerade anskaffningsutgiften är negativ anses, enligt 50 kap. 3 § andra stycket IL, omkostnadsbeloppet uppgå till 0 kr och ersättningen för andelen vid avyttringen ska ökas med

det negativa beloppet. En negativ justerad anskaffningsutgift ska således vid en andelsavyttring beskattas som kapitalvinst.

Bestämmelsen innebär att det belopp säljaren ska ta upp som kapitalvinst inte alltid överensstämmer med köparens utgift för andelen.

Exempel

En andel i ett handelsbolag avyttras för 100 000 kr. Säljarens justerade anskaffningsutgift är negativ och uppgår till -20 000 kr. Säljaren beskattas för en kapitalvinst om

(100 000 + 20 000 =) 120 000 kr. Köparen har erlagt 100 000 kr för sin andel och detta belopp utgör köparens anskaffningsutgift för andelen.

I RÅ 2006 ref. 51 har frågan behandlats om negativ justerad anskaffningsutgift vid överlåtelse av andel i handelsbolag till eget aktiebolag utan ersättning.

Benefika överlåtelser

När en andel övergår till en ny ägare genom arv, testamente, gåva, bodelning eller på liknande sätt ska övergången, enligt 50 kap. 2 § andra stycket IL, behandlas som en avyttring om den justerade anskaffningsutgiften hos den tidigare ägaren är negativ. Benefika överlåtelser utlöser således i sådana fall kapitalvinstbeskattning hos överlåtaren. Av 50 kap. 4 § IL framgår att den nya ägarens anskaffningsutgift då blir 0 kr.

Om den justerade anskaffningsutgiften däremot är positiv sker ingen kapitalvinstbeskattning hos den tidigare ägaren utan förvärvaren övertar föregående ägares justerade anskaffningsutgift.

36.9 Redovisning i deklarationen

Delägare i fåmanshandelsbolag ska, enligt 3 kap. 21 § LSK, lämna de uppgifter som behövs för bl.a. tillämpning av bestämmelserna om beräkning av överskott eller underskott från företaget och vad delägaren har tillskjutit (tillskott) eller tagit emot från företaget i form av pengar, varor eller annat (uttag). Uppgifterna ligger till grund för beräkning av delägarens justerade anskaffningsutgift och förändringar ska således årligen redovisas i deklarationen och löpande följas upp under hela innehavstiden.

Den justerade anskaffningsutgiften fastställs inte vid taxeringen genom särskilt beslut utan prövas först när andelen är

föremål för överlåtelse. Det är således vid överlåtelsetidpunkten som storleken på den justerade anskaffningsutgiften slutligen fastställs(RÅ 2007 ref. 87).

Om deklaration inte lämnats visst år

Om en delägare i ett handelsbolag inte deklarerat under något eller några år, ska den därefter först lämnade deklarationen innehålla de uppgifter som behövs för att beräkna den justerade anskaffningsutgiften för de år då deklaration inte lämnats.

Omprövning av tidigare års taxeringar

Omprövning av tidigare års taxeringar kan ske efter det aktuella taxeringsårets utgång i enlighet med bestämmelserna i TL. En omprövning kan påverka delägarens justerade anskaffningsutgift. Detta beror på att beräkningen av omkostnadsbeloppet, genom justering av anskaffningsutgiften, får betydelse för storleken på kapitalunderlaget för räntefördelning och taket för avsättning till expansionsfond. Om den justerade anskaffningsutgiften ändras i efterhand måste således även sådana räntefördelningar och avsättningar till expansionsfonder som blivit felaktiga i sin tur korrigeras.

36.10 Övergångsbestämmelser

För att man inte ska behöva gå långt tillbaka i tiden för att räkna fram den justerade anskaffningsutgiften på gamla andelar finns särskilda regler i 4 kap. 92–94 §§ ILP för andelar som förvärvats före det vid 1989 års taxering aktuella räkenskapsåret (jfr tidigare upplagor av denna handledning).

36.11 Begränsad skattskyldighet

Tioårsregeln

En person som är begränsat skattskyldig i Sverige är skattskyldig för de i 3 kap. 19 och 19 a §§ IL angivna kapitalvinsterna om den skattskyldige vid något tillfälle under det kalenderår när avyttring sker eller under de föregående tio kalenderåren har varit bosatt i Sverige eller stadigvarande vistats här. Tiden räknas i kalenderår, varför skattskyldighet i vissa fall kan kvarstå upp emot elva år. Tidsperioden räknas från det att personen faktiskt flyttar från Sverige. Om denne därefter har haft väsentlig anknytning till Sverige och därför enligt intern svensk rätt fortfarande ska anses obegränsat skattskyldig här en tid efter utflyttningen har ingen betydelse för beräkningen av tioårsperioden. För att regeln ska vara tillämplig måste personen dock vara begränsat skattskyldig vid avyttringstillfället.

Tioårsregeln är endast en intern svensk beskattningsregel. De svenska beskattningsanspråken kan ha begränsats genom skatteavtal med andra länder. Se vidare se avsnitt 4.5.3.13.

Vad som omfattas

Skattskyldigheten omfattar delägarrätter enligt 48 kap. 2 §, andelar i svenska handelsbolag och i utlandet delägarbeskattade juridiska personer men inte andelar i investeringsfonder. För avyttringar före den 1 januari 2008 gällde tioårsregeln bara svenska värdepapper, se vidare Handledning för internationell beskattning (SKV 352), utgåva 12.

Bestämmelsen gäller oavsett om värdepappren förvärvats före eller efter utflyttningen vad avser svenska värdepapper. Utländska värdepapper eller andelar i utlandet delägarbeskattade juridiska personer måste dock vara förvärvade under tid som man varit obegränsat skattskyldig i Sverige för att tioårsregeln ska kunna tillämpas.

Förluster

En kapitalförlust ska dras av om en motsvarande vinst skulle ha varit skattepliktigt för den som är begränsat skattskyldig (3 kap. 20 § IL).

Exemptavtal

Om en kapitalvinst inte ska beskattas enligt skatteavtal medges inte avdrag för motsvarande förluster (Skatteverket 2009-12-16, dnr 131 903797-09/111). Se vidare avsnitt 20.4.

37 Avyttring av andelar i handelsbolag i vissa fall

37.1 Inledning

Under första delen av 1990-talet började fysiska personer i ökad omfattning driva aktiv näringsverksamhet genom handelsbolag. I stället för att behålla handelsbolaget räkenskapsåret ut, och ta upp handelsbolagets resultat som inkomst av aktiv näringsverksamhet, avyttrades andelen i handelsbolaget kort före bokslutsdagen. Den kapitalvinst som uppkom beskattades i inkomstslaget kapital till en väsentligt lägre skattesats och utan att egenavgifter utgick.

Köparna var ofta skattefria stiftelser eller aktiebolag som i sin tur antingen kunde avyttra andelen eller likvidera handelsbolaget och kvitta den då uppkomna kapitalförlusten mot ett överskott i aktiebolaget och på så sätt minska sin skatt.

Exempel

Överskottet i handelsbolaget uppgick till 1 milj. kr och en handelsbolagsandel överläts för motsvarande belopp. Förvärvaren tog ut överskottet ur handelsbolaget. Förvärvarens omkostnadsbelopp höjdes med belopp motsvarande anskaffningsutgiften och överskottet samt sänktes med uttaget. När handelsbolaget likviderades uppkom en kapitalförlust på 1 milj. kr som kunde kvittas mot överskottet från handelsbolaget och mot andra inkomster.

Anledningen till förlusten är att resultatet i handelsbolaget, i motsats till vad som gäller för t.ex. aktier, direkt påverkar kapitalvinsten på andelen.

Från och med 1/1 2010 har rätten till avdrag för kapitalförluster på andelar i HB/KB slopats för företag. Genom särskilda övergångsbestämmelser gäller dessutom att eventuella kapitalförluster på andelar i HB/KB som uppkommer

efter den 18/6 2009 får kvittas endast mot kapitalvinster på motsvarande andelar.

Särskilda bestämmelser

I syfte att förhindra att inkomster av näringsverksamhet omvandlades till kapitalvinster på sätt som beskrivs ovan, infördes år 1992 bestämmelser genom en särskild lag, lagen om (1992:1643) om särskilda regler för beskattning av inkomst från handelsbolag i vissa fall (SHBL). Bestämmelserna finns numera i 51 kap. IL och går i korthet ut på att det finns två alternativa beskattningsmöjligheter.

- Säljaren kan ta upp kapitalvinsten på grund av avyttringen av andelen som överskott av aktiv näringsverksamhet från handelsbolaget (avsnitt 35.2).
- Säljaren och köparen fördelar årets resultat i bolaget mellan sig genom ett bokslut per överlåtelsedag eller tillträdesdag.
- Säljaren ska då även utträda ur bolaget (avsnitt 35.3).

I de bägge fallen ska kapitalvinsten på andelen beräknas enligt de vanliga bestämmelserna för avyttringar av andelar i handelsbolag.

Andelar som är lagertillgångar

Om andelarna i ett handelsbolag utgör lagertillgångar för ägarna beskattas en andelsavyttring i inkomstslaget näringsverksamhet. Eftersom bestämmelserna i 51 kap. IL förutsätter att det ska uppkomma en kapitalvinst i inkomstslaget kapital är de särskilda bestämmelserna inte tillämpliga på sådana avyttringar.

37.2 Förutsättningar för tillämpning av bestämmelserna

Beskattning i inkomstslaget kapital

Av 51 kap. 1 § IL framgår att bestämmelserna bara ska tillämpas när

- en fysisk person eller dödsbo avyttrar sin andel i ett svenskt handelsbolag,
- det uppkommer en kapitalvinst i inkomstslaget kapital,
- förvärvaren inte är en obegränsat skattskyldig fysisk person, och
- verksamheten i handelsbolaget varit sådan som anges i 51 kap. 2 § IL, dvs. det ska röra sig om aktiv näringsverksamhet.

Inlösen

Eftersom bestämmelserna även ska omfatta inlösen gäller de även den som fått sin andel inlöst. Vid inlösen ska inlösenlikviden minskas med anskaffningsutgiften, justerad med delägarens tillskott och uttag, och tas upp som inkomst av aktiv näringsverksamhet. Det beskattade beloppet ska öka anskaffningsutgiften och kapitalvinsten på andelen sänks med motsvarande belopp.

Likvidation

De särskilda bestämmelserna tillämpas däremot inte vid likvidation av handelsbolag. Reglerna är inte heller tillämpliga vid benefika överlåtelser, såsom överlåtelser genom arv, testamente, gåva eller bodelning.

Verksamhetskravet

Enligt 51 kap. 2 § 1 IL gäller bestämmelserna bara om verksamheten i handelsbolaget under räkenskapsåret är aktiv näringsverksamhet för överlåtaren. Bedömningen av om verksamheten varit aktiv eller passiv görs enligt de vanliga reglerna (Se avsnitt 44.3.3.4) och ska avse förhållandena före avyttringen.

Närstående

Bestämmelserna tillämpas också, enligt 51 kap. 2 § 2 IL, om någon närstående till överlåtaren varit delägare och verksamheten under räkenskapsåret varit aktiv näringsverksamhet för denne. Detsamma gäller om en närstående varit anställd hos handelsbolaget eller bedrivit näringsverksamhet i en juridisk person genom handelsbolaget. Dessa bestämmelser ska förhindra att en aktiv delägare överlåter sin andel i handelsbolaget genom en benefik överlåtelse till någon familjemedlem som sedan i sin tur avyttrar andelen. Bestämmelsen hindrar också kringgåenden genom att den aktive är anställd hos bolaget och en familjemedlem enbart äger en andel utan att vara aktiv i bolaget. Det kan dessutom noteras att även delägare i dödsbo är närstående om överlåtaren är ett dödsbo (avsnitt 35.4).

Inskjuten juridisk person

För att förhindra kringgåenden gäller bestämmelserna också om överlåtaren, eller någon närstående till honom, under räkenskapsåret på motsvarande sätt bedrivit näringsverksamhet i en juridisk person genom handelsbolaget. I RÅ 1994 not. 404 tillämpades SHBL vid avyttring av en andel i ett handelsbolag vars enda uppgift var att äga andelar i ett annat handelsbolag. Regeringsrätten motiverade sitt ställningstagande i målet med att bolagen utgjorde en förvärvskälla. Bestämmelsen hade då en något annan utformning än den i IL.

Avyttring med kapitalförlust

Om andelen avyttras med kapitalförlust är bestämmelserna i 51 kap. IL inte tillämpliga.

37.2.1 Vinsten tas upp i näringsverksamhet

Av 51 kap. 3 § IL framgår att huvudregeln vid avyttring av ifrågavarande slag är att överlåtaren ska ta upp ett belopp som motsvarar kapitalvinsten på grund av avyttringen som överskott av näringsverksamhet från handelsbolaget. Hela kapitalvinsten ska hänföras dit oavsett om verksamheten i handelsbolaget avsett aktiv eller passiv näringsverksamhet (prop. 1992/93:151 s. 12). Detta ska enligt Skatteverkets mening gälla även för eventuella kapitalinkomster hos bolaget under förutsättning att överlåtaren bedrivit aktiv näringsverksamhet i bolaget under året.

Av 51 kap. 5 § IL framgår att vid beräkningen ska andelens anskaffningsutgift inte heller ökas med det belopp som ska tas upp som överskott av näringsverksamhet.

Exempel 1

Avyttringspriset är 400 000 kr. Omkostnadsbeloppet inklusive tillskott och uttag under året uppgår till 0 kr. Ett belopp som motsvarar kapitalvinsten, 400 000 kr, ska tas upp hos överlåtaren som överskott av aktiv näringsverksamhet.

Kapitalvinstbeskattning

Överlåtaren ska dessutom beskattas för kapitalvinsten på andelen i inkomstslaget kapital. Utgångspunkten är att beloppet inte ska beskattas ytterligare en gång (prop. 1999/2000:2, del 2, s. 603). En ökning ska således, enligt 51 kap. 5 § IL, göras med motsvarande belopp vid beräkningen av kapitalvinsten eller kapitalförlusten i inkomstslaget kapital.

Exempel 2 (fortsättning)

Det belopp som ska beskattas i näringsverksamhet, 400 000 kr, läggs till anskaffningsutgiften. Eftersom avyttringspriset, enligt förutsättningarna i exemplet, uppgick till motsvarande belopp uppkommer ingen kapitalvinst att ta upp till beskattning.

I vissa fall, t.ex. när det finns ett underskott i näringsverksamheten att dra av, kan det däremot uppkomma en kapitalvinst.

Exempel 3 (fortsättning)

I bolaget finns ett outnyttjat underskott om 100 000 kr. Underskottet är avdragsgillt från näringsinkomsten och

denna uppgår efter avdrag till 300 000 kr. Eftersom avyttringspriset var 400 000 kr uppkommer en kapitalvinst om (400 000 kr - 300 000 kr =) 100 000 kr.

Årets resultat

I 51 kap. IL saknas bestämmelser om hur det aktuella årets resultat i handelsbolaget ska beräknas. Beräkningen ska göras med tillämpning av de vanliga reglerna i IL vilket innebär att förvärvaren ska beskattas för handelsbolagets resultat.

Kedje-försäljningar

Av 51 kap. 3 § andra stycket IL framgår att om andelen tidigare under räkenskapsåret avyttrats en eller flera gånger från obegränsat skattskyldiga fysiska personer, ska beloppet som tas upp i näringsverksamhet ökas med summan av de kapitalvinster som uppkommit vid dessa tidigare avyttringar. Detta gäller även om någon av överlåtelserna skett benefikt. Det saknas regler för vad som gäller om någon i överlåtelsekedjan gjort en kapitalförlust. Enligt Skatteverkets uppfattning lämnar lagtextens ordalydelse inte något utrymme för att ta hänsyn till ett sådant förhållande.

En förutsättning för att bestämmelserna ska tillämpas är att någon av de tidigare överlåtarna varit verksam i bolaget före överlåtelsen i sådan omfattning att den utgör aktiv näringsverksamhet för honom. Som närstående ses i detta fall även närstående till tidigare innehavare under samma räkenskapsår.

Det saknas ytterligare bestämmelser för kedjeförsäljningsfallen. I analogi med vad som gäller vid bara en överlåtelse kan det därför finnas anledning att lägga det beskattade beloppet till anskaffningsutgiften för andelen hos den siste säljaren. Om en kapitalförlust skulle uppkomma är denna avdragsgill i inkomstslaget kapital med 70 %.

Exempel

A som är fysisk person säljer sin andel i HB B till C, som också är fysisk person, för 800 tkr vilket medför en kapitalvinst på 200 tkr. C säljer senare samma räkenskapsår andelen till AB D för 900 tkr, dvs. med en kapitalvinst på 100 tkr.

A beskattas i inkomst av kapital för 200 tkr.

C beskattas i inkomst av näringsverksamhet för 300 tkr (200 + 100).

C beräknar sin justerade anskaffningsutgift:

Köpeskilling	800
Beskattat i näringsverksamhet	300
Justerad anskaffningsutgift	1 100
C:s kapitalvinstberäkning:	
Ersättning	900
Omkostnadsbelopp	-1 100
Kapitalförlust	-200

Av kapitalförlusten drar C av 140 tkr (70 % x 200) i inkomst av kapital.

Tidigare ägare i överlåtelsekedjan berörs inte av bestämmelserna i 51 kap. IL utan beskattas som vanligt för sina avyttringar i inkomstslaget kapital. Det belopp som tas upp i näringsverksamhet hos den säljare som är sist i avyttringskedjan påverkar således inte storleken på de andra ägarnas kapitalvinster eller kapitalförluster.

Tilläggsköpeskilling

Enligt 51 kap. 4 § IL gäller bestämmelserna också för kapitalvinster på grund av tillkommande ersättning (tilläggsköpeskilling) som erhålls efter det räkenskapsår för handelsbolaget då avyttringen har skett. I andra fall än då tillkommande ersättning beräknas på grundval av bolagets resultat eller omsättning eller liknande gäller detta dock bara om överlåtaren eller någon närstående till honom, direkt eller indirekt, varit verksam i handelsbolaget efter avyttringen och det inte är uppenbart att verksamheten saknar betydelse för storleken av ersättningen. Vanliga regler ska således tillämpas om det är uppenbart att denna verksamhet saknat betydelse för tilläggsköpeskillingens storlek.

Avyttringar efter den 20 september 1999

Om en avyttring skett efter den 20 september 1999 gäller något annorlunda regler (prop. 1999/2000:6 s. 63). Sådan ersättning som betalas ut efter avyttringsårets utgång men som beror på handelsbolagets resultat eller omsättning eller dylikt för avyttringsåret ska hänföras till inkomstslaget näringsverksamhet oavsett om säljaren eller närstående till honom varit verksam i bolaget efter överlåtelsen eller ej. Denna tilläggsköpeskilling baseras på resultatet under det år då säljaren varit verksam i bolaget.

37.3 Fördelning av resultatet

Om överlåtaren, enligt överenskommelse med förvärvaren, tar upp överskott eller drar av underskott från i handelsbolaget, och vissa särskilda förutsättningarna är uppfyllda, ska de bestämmelser som redogjorts för i föregående avsnitt inte tillämpas.

Fördelning av resultatet

En fördelning av handelsbolagets resultat mellan överlåtaren och förvärvaren ska göras på ett sådant sätt att överlåtaren tillgodoförs den del av resultatet från handelsbolaget som enligt bolagsavtalet belöper på andelen för tiden fram till dagen för avyttringen eller tillträdet i de fall uppdelningen i stället ska göras per denna dag. Med hänsyn till att det är vanligt att överlåtaren arbetar i bolaget fram till denna tidpunkt finns i stället en alternativ möjlighet att beräkna resultatet fram till denna dag.

Det civilrättsliga bolagsavtalet reglerar fördelningen av resultatet mellan överlåtaren och övriga bolagsdelägare. Fördelningen kan dock inte göras godtyckligt. Det är resultatet, som med tillämpning av god redovisningssed kan anses hänförlig till tiden fram till dagen för avyttringen eller tillträdet, som ska hänföras till överlåtaren. Förvärvaren beskattas för den resterande tidsperioden fram till bokslutsdagen. Om första delen av året gått med underskott och bokslutet i slutet av året visar överskott, kommer förvärvaren att beskattas för summan av underskottet och överskottet. Om hela året gått med underskott kommer den senare delens underskott att hänföras till förvärvaren (prop. 1992/93:151 s. 20).

Särskilt bokslut

Ett särskilt bokslut ska, enligt 51 kap. 6 § 2 IL, upprättas över tiden från räkenskapsårets ingång fram till dagen för överlåtelsen eller tillträdet. Bokslutet ska upprättas som om handelsbolaget hade ett beskattningsår som avslutats vid den sluttidpunkt för inkomstberäkningen som överlåtaren valt. Bokslutet och de uppgifter som ska lämnas till ledning för taxeringen ska ha godkänts skriftligen av förvärvaren. Det kan t.ex. röra sig om sådana uppgifter som avser intäkter, kostnader, bokslutsdispositioner, tillgångar, skulder, obeskattade reserver och eget kapital. För det särskilda bokslutet gäller således samma regler som för ett ordinarie bokslut.

Felaktig fördelning

Om fördelningen inte kan godkännas skattemässigt, eller inte uppfyller de ovan angivna formkraven, ska överlåtaren inte beskattas enligt 51 kap. 6–7 §§ IL. I stället ska överlåtaren ta

upp ett belopp motsvarande kapitalvinsten i aktiv näringsverksamhet och, om fördelningen godtas av Skatteverket, för sin del av resultatet enligt vanliga regler (prop. 1992/93:151 s. 13). Motsvarande belopp ska då öka anskaffningsutgiften på andelen vid kapitalvinstberäkningen.

Verksam efter överlåtelsen

En uppdelning mellan överlåtare och förvärvare får inte, enligt 51 kap. 7 § 1 IL, göras om överlåtaren eller någon närstående till honom, direkt eller indirekt, varit verksam i handelsbolaget efter överlåtelsedagen eller tillträdesdagen.

Avyttring av näringsfastighet eller närings-bostadsrätt

Samma principer som gäller ordinära näringsinkomster gäller även vinster och förluster på näringsfastigheter och näringsbostadsrätter. Har avyttring skett före det att andelarna avyttras eller före tillträdet av dessa ska överlåtaren redovisa eventuell vinst eller förlust som uppkommer med anledning av avyttringen av fastigheten eller bostadsrätten. I annat fall ska kapitalvinsten på andelarna redovisas i inkomstslaget näringsverksamhet.

Andelar i fåmansföretag

Någon uppdelning får heller inte göras om handelsbolaget, direkt eller indirekt, äger andelar som, om de hade ägts direkt av överlåtaren, skulle ha varit kvalificerade andelar. Beloppet ska då tas upp enligt 51 kap. 1–5 §§ IL och beskattning ske i näringsverksamhet.

Kapitalvinst-beskattning

Kapitalvinstbeskattningen sker på vanligt sätt. Den del som ska hänföras till näringsverksamhet för överlåtaren ska öka andelens anskaffningsutgift. Kapitalvinsten minskas således med motsvarande belopp.

Inlösen

Även i detta fall är bestämmelsen, enligt 51 kap. 6 § andra stycket IL, tillämplig vid inlösen. En fördelning får då ske mellan den delägare som löst in sin andel och kvarvarande bolagsdelägare. Det torde även krävas att ett särskilt bokslut upprättas per inlösendag.

37.4 Närståendekretsen

När bestämmelserna i 51 kap. IL ska tillämpas finns en något utvidgat närståendekrets jämförd med den som anges i 2 kap. 22 § IL. Enligt 51 kap. 8 § IL anses – förutom de personer som anges i 2 kap. 22 § IL – i detta fall även delägare i dödsbon som närstående om överlåtaren är ett dödsbo.

38 Uppskov med beskattning vid andelsbyten

38.1 Inledning

När ett företag köper aktierna i ett annat företag är det inte ovanligt att detta sker mot ersättning i form av aktier i det köpande företaget. Aktieägarna får då vanligtvis ingen eller bara en obetydlig ersättning i form av kontanter. Om tillräcklig betalning för aktierna i form av pengar inte erhålls, för att betala skatt på kapitalvinsten, skulle omstruktureringar i näringslivet kunna försvåras. Därför finns uppskovsregler. Dessa innebär att beskattningen av kapitalvinst kan få skjutas upp till dess att de mottagna aktierna avyttras.

I avsnittet behandlas reglerna om framskjuten beskattning och reglerna om uppskovsgrundande andelsbyten. Avsnittet om uppskovsgrundande andelsbyten beskriver också hur och när uppskov enligt äldre bestämmelser ska återföras till beskattning samt vad som gäller när säljaren är begränsad skattskyldig eller ett handelsbolag. I avsnittet ingår också en redogörelse för hur reglerna om uppskov har varierat under åren samt vad som gäller vid partiella andelsbyten.

38.2 Historik

Före 1999 fanns det två uppskovssystem dels strukturregeln i 27 § 4 mom. SIL, dels lagen (1994:1854) om inkomstbeskattningen vid gränsöverskridande omstruktureringar inom EG (IGOL). Strukturregeln var tillämplig när det köpande företaget var svenskt eller hemmahörande utanför EU medan IGOL var tillämplig när det köpande företaget var hemmahörande inom EU. Strukturregeln fick dock tillämpas, i stället för IGOL, om den skattskyldige begärde det.

Strukturregeln

Enligt strukturregeln kunde man få uppskov med kapitalvinstbeskattningen om aktier avyttrades till ett svenskt aktiebolag eller ett motsvarande utländskt bolag. Som förutsättning gällde att vederlaget utgjordes av nyemitterade aktier i det köpande

bolaget. En kontant ersättning på högst 10 % av de mottagna aktiernas nominella värde tilläts. Kontantersättningen beskattades vid bytet. De mottagna aktierna övertog det skattemässiga omkostnadsbeloppet för de avyttrade aktierna. Kapitalvinst kom på så sätt att beskattas när de mottagna aktierna avyttrades.

IGOL

Även enligt IGOL krävdes att vederlaget skulle utgå i form av andelar i det köpande företaget. En kontantdel på 10 % var tillåten utan att det hindrade uppskovet. Kontantdelen beskattades omedelbart. Tekniskt medgavs uppskovet genom att Skatteverket fastställde kapitalvinsten på de avyttrade andelarna vid tidpunkten för avyttringen. Beskattningen skedde dock först när de mottagna andelarna avyttrades.

Andelsbyteslagen

För att uppnå ett enhetligt system ersattes strukturregeln och IGOL fr.o.m. 1999 av lag (1998:1601) om uppskov med beskattningen vid andelsbyten. Det enhetliga systemet utformades med utgångspunkt i den teknik som användes i IGOL. Andelsbyteslagen gällde vid 2000 och 2001 års taxeringar.

IL

Med tillämpning fr.o.m. 2002 års taxering överfördes bestämmelserna i andelsbyteslagen, i sak oförändrade, till 49 kap. IL.

Två parallella system

Det enhetliga uppskovssystemet vid andelsbyten ersattes från 2002 av två parallella system, nämligen framskjuten beskattning vid andelsbyten och uppskovsgrundande andelsbyten. Framskjuten beskattning fick tillämpas redan vid 2002 års taxering om den skattskyldige begärde det och förutsättningar och villkor var uppfyllda.

Framskjuten beskattning

Reglerna om framskjuten beskattning innebär en återgång till den teknik som användes i strukturregeln och gäller endast när en fysisk person är säljare.

Det krävdes ursprungligen att den avyttrade andelen var marknadsnoterad och att varken den eller den mottagna andelen var kvalificerad. Den förutsättningen har tagits bort vilket innebär en utvidgning av reglerna om framskjuten beskattning med verkan från den 1 januari 2003 och med möjlighet till retroaktiv tillämpning om den skattskyldige begär det.

Uppskovsgrundande andelsbyten

Reglerna om uppskovsgrundande andelsbyten gäller från och med år 2003 bara när en juridisk person avyttrar andelar eller när de avyttrade andelarna är lagerandelar.

Andel

Eftersom reglerna om andelsbyten inte bara får tillämpas vid avyttring av aktier i svenska aktiebolag används ordet andelar som en samlingsbeteckning för aktier och andra andelar.

38.3 Framskjuten beskattning vid andelsbyten

För att ett andelsbyte överhuvudtaget ska föreligga krävs att en säljare avyttrar en andel i ett företag till ett annat företag och att ersättning lämnas i form av andelar i det köpande företaget.

Framskjuten beskattning innebär att omkostnadsbeloppet för de bortbytta andelarna flyttas över till de förvärvade andelarna. Kapitalvinsten på de bortbytta andelarna blir en del av kapitalvinsten för de tillbytta andelarna.

38.3.1 Förutsättningar för framskjuten beskattning

Fysiska personer och dödsbon

Bestämmelserna om framskjuten beskattning gäller endast fysiska personer och dödsbon. Om villkoren för framskjuten beskattning är uppfyllda ska bestämmelserna tillämpas oavsett om den skattskyldige begär det eller inte. Det innebär att själva andelsbytet inte behöver deklareras. Det innebär också att den skattskyldige inte kan ta upp t.ex. en kapitalförlust som uppkommit vid bytet även om han skulle vilja det (prop. 2001/02:46 s. 63). Om den avyttrade andelen var kvalificerad gäller särskilda bestämmelser, se avsnitt 90.8. Om den avyttrade andelen var en lagertillgång gäller reglerna om uppskovsgrundande andelsbyten, se avsnitt 38.4.

Ersättning

Ersättningen ska vara marknadsmässig och en del av denna får lämnas i pengar (48 a kap. 2 § 2 IL). T.o.m. inkomståret 2005 gällde att den del av ersättningen som bestod av pengar fick uppgå till högst ett belopp motsvarande 10 % av de mottagna andelarnas nominella värde. Numera finns ingen beloppsgräns.

Högsta förvaltningsdomstolen har ansett att uppskov kan medges då en person bytt hälften av sina aktier mot aktier i ett annat bolag samtidigt som den andra hälften av aktierna avyttrats mot kontant betalning. Enligt domstolens mening saknades anledning att inte godta ett på detta sätt avgränsat andelsbyte (RÅ 2002 ref. 27). Efter denna dom har flera svenska börsnoterade bolag köpts upp på det sätt som beskrivs i domen.

Kontantersättning

Kontant ersättning ska tas upp som kapitalvinst det beskattningsår då andelsbytet sker.

Säljaren

Säljaren ska vid bytet vara bosatt eller stadigvarande vistas i ett land inom EES (48 a kap. 5§ IL). Reglerna innebär att en person som är obegränsad skattskyldig i Sverige på grund av väsentlig anknytning men som är bosatt i en stat utanför EES inte kan få tillämpa reglerna om framskjuten beskattning. Tidigare gällde kvalificerad bosättning i Sverige som villkor för uppskov (se Handledning för internationell beskattning, SKV 352, utgåva 15, avsnitt 10.4.3.3). Lagändringen trädde ikraft den 1 januari 2010 och tillämpas från och med 2011 års taxering (SFS 2009:1229).

Köparen

Det köpande företaget ska vara en juridisk person av något av följande slag:

- ett svenskt aktiebolag, en svensk ekonomisk förening, en svensk sparbank eller ett svenskt ömsesidigt försäkringsbolag,
- ett utländskt bolag enligt 2 kap. 5 a § IL, eller
- ett annat utländskt företag om det är en utländsk juridisk person som är skattemässigt hemmahörande i en stat som är medlem i EU och som finns uppräknad i bilaga 37.2 i inkomstskattelagen (48 a kap. 6 § IL).

Den avyttrade andelen

Aktier i svenska aktiebolag liksom andelar i sådana företag som kan vara köpare omfattas av bestämmelserna om framskjuten beskattning. Begreppet andel omfattar bara ägarandelar i ett företag. Konvertibler, teckningsoptioner och liknade värdepapper som utgör fordringar på bolaget eller rätter att i framtiden förvärva andelar i bolaget faller således utanför uppskovsreglerna (prop. 1998/99:15 s. 276 och RÅ 2000 not. 159).

Röstmajoritet

Det krävs att det köpande företaget vid utgången av det kalenderår då avyttringen har ägt rum innehar andelar i det överlåtna företaget med mer än 50 % av rösterna. Beträffande innebörden av uttrycket ”inneha andelar”, jfr RÅ 2002 ref. 19.

Om det föreligger särskilda skäl kan det vara tillräckligt att röstvillkoret är uppfyllt vid någon tidpunkt mellan andelsbytet och utgången av kalenderåret. Skatterättsnämnden har ansett att särskilda skäl förelåg när ett andelsbyte inte hade använts för skatteundandragande eller skatteflykt (se SRN 2003-10-23 i RSV:s rättsfallsprotokoll nr 32/2003).

Efterföljande andelsbyte

Om en andel som mottagits vid ett andelsbyte byts vid ett efterföljande nytt andelsbyte ska det ursprungliga omkostnads-

beloppet (från de först bortbytta andelarna) flyttas över till de senast mottagna andelarna (48 a kap. 10 § IL).

Fusion/fission

Reglerna får också tillämpas vid fusion eller fission. Det innebär att säljaren ska anses avyttra sina andelar till det övertagande företaget vid en fusion eller fission (48 a kap. 4 § IL).

38.3.2 Beskattningen

Uppskovstekniken

Den skattemässiga anskaffningsutgiften för den avyttrade andelen övergår på den mottagna andelen (48 a kap. 10 § första stycket IL). Kapitalvinst utöver kontantersättningen beskattas när den mottagna andelen avyttras (44 kap. 26 § IL). Kapitalförlust ska på motsvarande sätt dras av (44 kap. 2 § IL). Skatteverket anser att omkostnadsbeloppet som ska föras över till de mottagna andelarna inte får beräknas enligt den s.k. schablonmetoden i 48 kap. 15 § IL vid framskjuten beskattning (Skatteverket 2004-10-21, dnr 130 615327-04/111.

Om de mottagna andelarna är av olika slag (t.ex. stam- respektive preferensaktier) och av denna anledning värda olika mycket, bör anskaffningsutgiften fördelas på de mottagna andelarna i proportion till värdet av dessa vid bytestillfället.

I RÅ 2002 ref. 78 ansågs skadestånd motsvarande värdet av del av erhållna vederlagsaktier innebära en partiell återgång av andelsbytet.

Turordning

En turordning gäller vid avyttring av andelar i det köpande företaget om säljaren vid tidpunkten för andelsbytet redan har andelar i det köpande företaget (gamla andelar) eller förvärvar sådana andelar efter andelsbytet (nya andelar). Senare avyttringar ska då anses ske i följande ordning

1. gamla andelar
2. mottagna andelar
3. nya andelar

Motsvarande turordningsregler tillämpas när äganderätten övergår på annat sätt än genom avyttring (48 a kap. 15 § IL).

Genomsnitts-metoden

Om mottagna andelar inte är marknadsnoterade eller om de är kvalificerade ska de vid tillämpning av genomsnittsmetoden i 48 kap. 7 § IL inte anses vara av samma slag och sort som andra andelar i det köpande företaget som innehas av säljaren (48 a kap. 16 § IL).

Utflyttning

Om säljaren inte längre uppfyller villkoret att vara bosatt inom EES eller stadigvarande vistas här ska kapitalvinsten som uppkom vid andelsbytet tas upp till beskattning (48 a kap. 11 § IL). Avskattning ska ske det år villkoret inte längre uppfylls. Detta innebär att även om personen är obegränsat skattskyldig efter utflyttningen på grund av väsentlig anknytning ska beskattning ske av kapitalvinsten som förelåg vid bytet. Senare uppkommen vinst på de tillbytta andelarna beskattas först när dessa avyttras. Vid flyttning inom EES kan vinst på bortbytta andelar inte beskattas. Beskattning sker i stället enligt huvudregeln när de mottagna andelarna avyttras.

Vid avskattningen ska den mottagna andelen anses vara avyttrad för det marknadsvärde som gällde vid andelsbytet. Kapitalvinsten fastställs således i efterhand

Begränsat skattskyldig Tioårsregeln

Vid tillämpning av tioårsregeln i samband med framskjuten beskattning anser Skatteverket att lagstiftaren med ordet ”avyttring” har avsett den rättshandling som utlöser beskattning, dvs. avyttringen av de mottagna andelarna eller flyttning utanför EES (Skatteverket 2008-12-01, dnr 131 705981-08/111). Beskattning kan bara ske om den skattskyldige vid något tillfälle under det kalenderår då avyttring sker eller under de föregående tio kalenderåren har varit bosatt i Sverige eller stadigvarande vistats här (3 kap. 19 a § IL). Tioårsregeln är tillämplig både på svenska och utländska andelar om de utländska andelarna förvärvats under den tid den skattskyldige varit obegränsat skattskyldig i Sverige (3 kap. 19 § tredje stycket IL). Om svenska andelar har ersatts av utländska andelar vid ett andelsbyte kan tioårsregeln tillämpas på de utländska andelarna även om dessa förvärvats när den skattskyldige var begränsat skattskyldig (3 kap. 19 § fjärde stycket IL). Den kontantdel som redan tagits upp till beskattning ska inte räknas med vid beräkningen av kapitalvinsten (48 a kap. 13 § IL).

Benefik överlåtelse

Om en andel som omfattas av reglerna om framskjuten beskattning överlåts genom arv, testamente, gåva, eller bodelning inträder förvärvaren i den tidigare ägarens skattemässiga situation. Som anskaffningsutgift för förvärvaren räknas ett belopp som motsvarar det omkostnadsbelopp som skulle ha använts om den tidigare ägaren hade avyttrat andelen på dagen för äganderättsövergången (44 kap. 21 § IL).

Kapitalvinsten som uppkom vid ett andelsbyte kan beskattas när mottagna aktier ärvs av en begränsat skattskyldig person om denna säljer de mottagna aktierna inom en tioårsperiod

från året för utflyttningen (Skatteverket 2008-12-01, dnr 131 705981-08/111). Av samma skrivelse framgår också att om reglerna om framskjuten beskattning varit tillämpliga på andelsbytet är kapitalvinst på mottagna aktier som ärvs av en begränsat skattskyldig person skattepliktig under samma tioårsperiod. Före 2008 gällde detta endast om de mottagna aktierna var svenska.

Skatteavtal

Vid framskjuten beskattning läggs kapitalvinsten på de bortbytta andelarna ihop med kapitalvinsten på de mottagna aktierna genom att man flyttar över omkostnadsbeloppet från de förra till senare. Ingen kapitalvinst fastställs på de bortbytta andelarna. All vinstberäkning avser de mottagna andelarna.

Såsom reglerna om framskjuten beskattning är utformade innebär de, enligt Skatteverkets mening, att även om Sverige enligt skatteavtal har rätt att beskatta en överlåtelse av de bortbytta andelarna finns ingen kapitalvinst att beskatta vid det tillfälle när bytet sker. Beskattning kan därför inte ske av värdestegringen på de bortbytta aktierna. Vid tillämpningen av skatteavtal kan inte heller viss del av vinsten på de mottagna andelarna anses hänförlig till de bortbytta. Vilket land som har beskattningsrätt till eventuell vinst vid avyttring av de mottagna andelarna får bedömas enligt vanliga regler i aktuellt skatteavtal (Skatteverket 2008-11-11, dnr 131 657877-08/111).

Lättnadsbelopp

Om de mottagna andelarna är marknadsnoterade och inte är kvalificerade ska sparat lättnadsutrymme läggas till anskaffningsutgiften vid beräkningen av omkostnadsbeloppet för de mottagna andelarna. Om de mottagna andelarna är marknadsnoterade och kvalificerade ska sparat lättnadsutrymme som hänför sig till de avyttrade andelarna fördelas på de mottagna andelarna (ögb. p.3 SFS 2005:1136). Bestämmelserna tillämpas på andelsbyten som skett från och med den 1 januari 2003 till och med den 31 december 2010. Bestämmelserna tillämpas också om den skattskyldige begärt att punkterna 3 och 4 i övergångsbestämmelserna till lagen (2002:1143) om ändring i inkomstskattelagen ska tillämpas på ett andelsbyte som skett före den 1 januari 2003 (48 a kap. 10 § IL).

38.3.3 Kvalificerade andelar

Utvidgning av reglerna

Bestämmelserna för fysiska personer om framskjuten beskattning vid andelsbyten utvidgades fr.o.m. 2003 och med möjlighet till viss retroaktiv tillämpning. Reglerna omfattar efter utvidgningen även andelar som inte är marknadsnoterade samt

byten av kvalificerade andelar och andelar som blir kvalificerade för säljaren.

Bakgrunden till ändringen var den kritik som riktats mot reglerna om uppskovsgrundande andelsbyten. Dessa regler innebar att kapitalförlust på mottagna andelar inte kunde kvittas mot uppskovsbelopp i inkomstslaget tjänst. Om de mottagna andelarna blivit värdelösa genom t.ex. konkurs hade säljaren totalt sett gjort en kapitalförlust. Trots det tvingades han skatta av en kapitalvinst, i form av den del av uppskovsbeloppet som avsåg inkomst av tjänst.

Tekniken för framskjuten beskattning utvidgades därför till att omfatta onoterade och kvalificerade andelar. En särskild omprövningsregel utan tidsbegränsning har införts (4 kap. 11 b § taxeringslagen). Vad som gäller om de avyttrade andelarna är kvalificerade redogörs för i avsnitt 90.8.

38.4 Uppskovsgrundande andelsbyten

För att ett uppskovsgrundande andelsbyte ska föreligga krävs att en säljare avyttrar andel i ett företag till ett annat företag och att marknadsmässig ersättning lämnas i form av andelar i det köpande företaget.

Kapitalvinsten för den avyttrade andelen fastställs i vanlig ordning. Den skattskyldige kan sedan ansöka om uppskov med beskattning av kapitalvinsten tills den mottagna andelen avyttras.

38.4.1 Förutsättningar för uppskovsgrundande andelsbyten

Vem kan få uppskov?

Bestämmelserna tillämpas endast för juridiska personer, för delägare i svenska handelsbolag och för obegränsat skattskyldiga delägare i en i utlandet delägarbeskattad juridisk person. Om den avyttrade andelen var en lagertillgång eller en sådan andel i en kooperativ förening som är en tillgång i näringsverksamhet enligt 13 kap. 7 § IL gäller bestämmelserna även för fysisk person.

För avyttringar före den 1 januari 2003 omfattade reglerna om uppskovsgrundande andelsbyten även andelsbyten av andra andelar som gjordes av fysiska personer. Det finns fortfarande gamla uppskovsbelopp från sådana andelsbyten som inte återförts till beskattning, se avsnitt 38.2.

Ersättning

Ersättningen ska vara marknadsmässig och en del av denna får lämnas i pengar.

Uppskovsbelopp

Den del av ersättningen som lämnas kontant beskattas som kapitalvinst det år som andelsbytet sker. Återstående del av den skattepliktiga kapitalvinsten fördelas på de mottagna andelarna. Det belopp som är hänförligt till en andel fastställs vid taxeringen. Det beloppet benämns uppskovsbelopp (49 kap. 14 § IL).

Säljaren

Om säljaren är en fysisk person ska denne vara bosatt eller stadigvarande vistas i en stat inom EES (49 kap. 8 § IL). Tidigare gällde kvalificerad bosättning i Sverige som villkor för uppskov. Detta bosättningskrav har utökats till att omfatta hela EES genom en lagändring som trätt i kraft den 1 januari 2010 och tillämpas första gången vid 2011 års taxering (SFS 2009:1229). Om säljaren är ett handelsbolag gäller vad ovan sagts delägarna i bolaget.

Köparen

Det köpande företaget ska vara en juridisk person av något av följande slag:

- ett svenskt aktiebolag, en svensk ekonomisk förening, en svensk sparbank eller ett svenskt ömsesidigt försäkringsföretag,
- ett utländskt bolag enligt 2 kap. 5 a § IL, eller
- annat utländskt företag om det är en utländsk juridisk person som är hemmahörande i en stat som är medlem i EU samt bedrivs i någon av de utländska associationsformer som anges i bilaga 37.2 i inkomstskattelagen (49 kap. 9 § IL).

Den avyttrade andelen

Aktier i svenska aktiebolag liksom andelar i andra sådana företag som kan vara köpare omfattas av uppskovsmöjligheten (49 kap. 11 §). Begreppet andel omfattar bara rena ägarandelar i företaget. Konvertibler, teckningsoptioner och liknande som utgör fordringar på bolaget eller rätter att i framtiden förvärva andelar i bolaget faller således utanför (prop. 1998/99:15 s. 276).

Röstmajoritet

För att stärka skyddet mot skatteflyktsbetonade förfaranden gäller ett villkor avseende bestämmande inflytande för det köpande företaget. Det krävs att det köpande företaget vid utgången av det kalenderår då överlåtelsen ägt rum innehar andelar i det överlåtna företaget med mer än 50 % av rösterna (49 kap. 12 § IL, jfr RÅ 2002 ref. 19).

Om det föreligger särskilda skäl kan det vara tillräckligt att röstvillkoret är uppfyllt vid någon tidpunkt mellan andelsbytet och utgången av kalenderåret. Som exempel på särskilda skäl nämns i SOU 1998:1, s. 196 att ett utländskt företag inte lyckats förvärva alla aktier i ett svenskt företag vid ett andelsbyte och därför överlåter de förvärvade aktierna till ett svenskt bolag i koncernen för att kunna tvångsinlösa återstående aktier. Det utländska företaget har då inte kvar röstmajoriteten vid årets utgång. Skatterättsnämnden har ansett att det föreligger särskilda skäl när andelsbytet inte använts för skatteundandragande eller skatteflykt (SRN 2003-10-23 refereras i RSV:s rättsfallsprotokoll nr 32/03).

Vid fusion eller fission upphör andelarna i det överlåtande företaget att existera. Kravet på röstmajoritet vid utgången av avyttringsåret gäller därför inte vid fusion eller fission (49 kap. 12 § IL).

Transaktionstyper

Även transaktionstyper som saknar direkt motsvarighet i svensk rätt kan omfattas av andelsbytesreglerna. Skatterättsnämnden har prövat ett ärende där ett amerikanskt bolag skulle gå samman med ett annat amerikanskt bolag genom en särskild form av fusion (reverse triangular merger) enligt lagstiftningen i delstaten Delaware. Förfarandet skilde sig avsevärt från fusion enligt svenska regler. Som en följd av fusionen skulle sökanden frånhändas sina andelar (depåbevis) och som ersättning få andelar (depåbevis) i det övertagande bolaget. Skatterättsnämnden fann att förfarandet skulle ses som en avyttring av andelar i utbyte mot andra andelar dvs. som ett andelsbyte (SRN 2000-03-17).

Förlust

Om ett andelsbyte leder till förlust är reglerna för uppskovsgrundande andelsbyten inte tillämpliga (49 kap. 13 § första stycket IL). Avdragsrätten för förlust bedöms enligt allmänna regler det beskattningsår då andelsbytet sker. Någon möjlighet att senarelägga avdrag för en kapitalförlust genom uppskov finns inte.

Kontantersättning och kapitalvinst

Om ersättning har lämnats i form av pengar ska kapitalvinsten överstiga den kontanta delen av ersättningen för att reglerna om uppskov ska vara tillämpliga (49 kap. 13 § första stycket IL). Om kontantvederlaget uppgår till 100 och vinsten uppgår till 90 kan således uppskov inte medges.

Verksamhetsavyttring

Om andelar ingår i en verksamhet som överlåts genom en verksamhetsavyttring föreligger, såvitt avser andelarna, ett andelsbyte. Endast bestämmelserna om verksamhetsavyttring i

38 kap. IL är tillämpliga i ett sådant fall. En förutsättning är att yrkande om undantag från omedelbar beskattning enligt reglerna om verksamhetsavyttring har framställts.

Lagerandelar

Om de avyttrade andelarna utgjort lagertillgång hos säljaren gäller, som i övriga fall, att ersättning i pengar tas upp till beskattning det beskattningsår då andelsbytet sker. Samtidigt ska det skattemässiga värdet på de avyttrade andelarna tas upp som intäkt. Uppskov kan komma ifråga för den del av intäkten som överstiger kontant ersättning, minskad med de avyttrade andelarnas skattemässiga värde, fördelad på de mottagna andelarna. Detta gäller även om de mottagna andelarna kommer att bli kapitaltillgångar (49 kap. 17 § IL).

Företagets anskaffningsvärde

Från det köpande företagets synvinkel jämställs ett andelsbyte med att andelar köps för ett vederlag som består av andelar i det egna företaget jämte eventuell kontantlikvid.

Anskaffningsvärdet för de andelar som förvärvas av det köpande företaget kommer därför att utgöras av marknadsvärdet på de andelar som lämnats som vederlag jämte eventuell kontantlikvid. Det resultatet anses följa av allmänna principer och har inte särskilt lagreglerats.

38.4.2 Omkostnadsbelopp och uppskovsbelopp

Genomsnittsmetod

Omkostnadsbeloppet för aktier och andra delägarrätter bestäms enligt en genomsnittsmetod (48 kap. 7 § IL). Som omkostnadsbelopp räknas det genomsnittliga omkostnadsbeloppet för samtliga delägarrätter av samma slag och sort.

För marknadsnoterade andelar som tagits emot vid ett andelsbyte gäller att de ska genomsnittsberäknas med andra marknadsnoterade andelar av samma slag och sort, oavsett om vissa av dem belöper med uppskov medan andra inte gör det. Mottagna andelar som inte är marknadsnoterade men belastade med ett uppskovsbelopp anses dock inte vara av samma slag och sort som andra andelar i det köpande företaget som innehas av säljaren. De ska således, vid genomsnittsberäkning, inte läggas samman med andra andelar i det köpande företaget (49 kap. 29 § IL).

Turordningsregler

En säljare vid ett uppskovsgrundande andelsbyte innehar kanske vid tidpunkten för avyttringen redan andelar i det köpande företaget (gamla andelar). Likaså kan ytterligare andelar köpas till efter andelsbytet (nya andelar). Eftersom endast avyttring av de mottagna andelarna ska utlösa beskatt-

ning av uppskovsbelopp gäller särskilda turordningsregler (49 kap. 28 § IL). Avyttring ska anses ske i följande ordning

1. gamla andelar
2. mottagna andelar
3. nya andelar

Högsta förvaltningsdomstolen har ansett att det får anses ha skett två skilda avyttringar och förvärv när en aktieägare samtidigt har avyttrat andelar och teckningsoptioner mot andelar i det köpande företaget. Uppskovsbeloppet ska då bara fördelas på de andelar som erhållits i utbyte mot andelar (RÅ 2000 not. 159). En fråga i förhandsbeskedet som inte överprövades av Högsta förvaltningsdomstolen var om den skattskyldige vid en senare avyttring av andelarna ägde rätt att välja om han avyttrat andelar med eller utan vidhängande uppskovsbelopp. Skatterättsnämnden besvarade frågan med ja. Bedömningen gjordes mot bakgrund av att turordningsreglerna inte innehåller någon särskild bestämmelse för sådana andelar som mottagits samtidigt med ”mottagna andelar”.

Turordningsregeln avser enligt sin ordalydelse endast avyttringsfall. Enligt Skatteverkets uppfattning innebär det att om en person som har både gamla och mottagna (dvs. uppskovsbelastade) andelar överlåter en del av sina andelar benefikt, har denne valfrihet vad gäller vilka andelar som ska anses ha överlåtits

Olika aktieslag

Om någon avyttrar andelar av olika serier i ett bolag och som ersättning erhåller andelar av en enda serie i ett annat bolag föreligger två olika avyttringar eftersom de avyttrade andelarna inte är av samma slag. Hur uppskovsbeloppet då ska fördelas på de mottagna andelarna prövades för ett antal olika situationer i RÅ 2000 ref. 23 (överklagat förhandsbesked från 1999-11-10).

Högsta förvaltningsdomstolen ansåg att uppskovsbeloppet ska fördelas lika på samtliga mottagna andelar. Någon fördelning av uppskovsbelopp på de andelar som mottagits i utbyte för A- respektive B-andelar ska således inte ske. Den skattskyldige kan välja att yrka uppskov för kapitalvinst på endast den ena serien. Inget hindrar heller att uppskov yrkas för endast viss del av kapitalvinsten eller att en del av vinsten först kvittas mot en förlust på andra andelar. I alla situationerna ska uppskovsbeloppet fördelas lika på samtliga mottagna andelar.

Högsta förvaltningsdomstolen ansåg även att om en skattskyldig erhållit uppskov och under ett senare år väljer att ta fram viss del av uppskovsbeloppet till beskattning ska det uppskovsbelopp som finns kvar fördelas om med lika belopp på kvarvarande mottagna andelar (RÅ 2000 ref. 23). I det ovan nämnda rättsfallet byttes andelar av serie A och B mot en enda serie andelar. Skatterättsnämnden har ansett att om man byter A-andelar mot A-andelar och B-andelar mot B-andelar föreligger två olika andelsbyten. Om uppskov yrkas för vinst på A-andelarna fördelas uppskovsbeloppet med lika belopp på samtliga mottagna A-andelar. För vinst på B-andelarna fördelas uppskovsbeloppet med lika belopp på samtliga mottagna B-andelar (SRN 1999-11-10 i ett annat förhandsbesked sin avgjorts samma dag som det ovan, RSV:s rättsfallsprotokoll nr 39/99).

Ett uppköpserbjudande kan lämnas på så sätt att säljaren erbjuds att avyttra sina andelar både enligt ett andelsbytesalternativ och enligt ett kontantalternativ. En del andelsbyten är utformade så att vissa andelar byts mot kontanter och andra andelar byts mot nya andelar i det köpande företaget. Andra andelsbyten är utformade så att ersättningen för en och samma andel utgör både kontanter och andelar i det köpande företaget. (Se SRN 1999-11-10, RSV:s rättsfallsprotokoll nr 39/99 och RÅ 2002 ref. 27.)

Optioner

Högsta förvaltningsdomstolen har ansett att om ett erbjudande omfattar aktier och teckningsoptioner ska uppskovsbeloppet bara fördelas på de andelar som lämnas som ersättning för de bortbytta aktierna (RÅ 2000 not. 159). Teckningsoptioner kan nämligen inte anses vara avyttrade andelar (jfr 49 kap. 2 och 11 §§ IL).

Fondemission, split m.m.

Om kapitalet i det köpande företaget fördelas på flera andelar genom fondemission, split eller liknande förfaranden, fördelas uppskovsbeloppet på den tidigare mottagna andelen och de nybildade andelarna. Om mottagna andelar sammanläggs ska ny andel anses som mottagen andel varvid det ursprungliga uppskovsbeloppet övergår på den nya andelen (49 kap. 30–31 §§ IL).

Efterföljande andelsbyte

Ett uppskov får föras vidare vid efterföljande andelsbyten. Detta gäller även om en efterföljande avyttring inte uppfyller villkoren i 49 kap. 13 § IL, dvs. att en kapitalvinst ska ha uppkommit och att vinsten ska överstiga den kontanta ersättningen. Däremot måste villkoren i 49 kap. 8–12 §§ IL vara uppfyllda. Vid ett efterföljande uppskovsgrundande andelsbyte

övergår det ursprungliga uppskovsbeloppet på de andelar som tas emot vid det nya andelsbytet om den skattskyldige begär det. Avyttras även ”gamla andelar” i det tidigare köpande företaget vid ett sådant andelsbyte övergår uppskovsbeloppet på samtliga nya mottagna andelar (49 kap. 24 § IL).

Tilläggs-köpeskilling

Om tilläggsköpeskilling utgår i form av ytterligare andelar och uppskov yrkas för kapitalvinsten är det Skatteverkets uppfattning att uppskovsbeloppet ska räknas om och fördelas med lika stort belopp på samtliga mottagna andelar av samma slag och sort.

Kvittning

Det är tillåtet att kvitta kapitalvinst vid ett andelsbyte mot kapitalförlust på andra andelar som avyttrats under samma år. Det överskjutande beloppet utgör då grund för uppskovsbelopp.

38.4.3 Återföring av uppskovsbelopp

Reglerna om återföring av uppskovsbelopp som beskrivs nedan gäller både de uppskov som medges enligt nu gällande regler och de uppskov som medgetts enligt tidigare bestämmelser om inget annat anges. Uppskov enligt tidigare bestämmelser omfattar t.ex. uppskov som medgavs fysiska personer under beskattningsåren 1999 till och med 2002.

Beskattning av uppskovsbelopp

Ett uppskovsbelopp tas, med vissa undantag (se nedan) upp till beskattning senast det beskattningsår då äganderätten till en mottagen andel övergår till annan. Även då en mottagen andel upphör att existera ska uppskovsbeloppet tas upp till beskattning (49 kap. 19 § 1 stycket IL).

Benefika fång

Uppskovsbelopp får föras vidare till ny ägare om mottagen andel övergår genom arv, testamente, bodelning eller gåva (49 kap. 25 § IL). I den situationen ska således uppskovsbelopp inte skattas av trots att andelen byter ägare. Förvärvaren inträder i överlåtarens skattemässiga situation enligt en kontinuitetsprincip.

En fråga vid benefika förvärv är hur uppskovsbelopp ska beräknas när någon har mottagna andelar med visst uppskovsbelopp och sedan genom ett benefikt fång förvärvar andelar av samma slag och sort men med ett annat uppskovsbelopp. Ska uppskovsbeloppen slås samman och fördelas på samtliga mottagna andelar eller ska separata uppskovsbelopp gälla för de genom olika förvärv mottagna andelarna?

Högsta förvaltningsdomstolen har gjort vissa uttalanden om särskiljande av uppskovsbelopp på mottagna andelar av samma slag och sort (RÅ 2000 ref. 23). Med hänvisning till de principer som domstolen gett uttryck för är det Skatteverkets uppfattning att uppskovsbelopp i ovan nämnda situation ska fördelas med lika belopp på samtliga mottagna andelar av samma slag och sort.

Benefikt fång till utomlands bosatt

En annan fråga är hur man ska hantera uppskovsbelopp om förvärvaren vid ett benefikt fång är skattemässigt bosatt utomlands. Han kan då inte inträda i överlåtarens skattemässiga situation eftersom kvalificerad bosättning inom EES-området är ett villkor för uppskov (49 kap. 8 § IL). Högsta förvaltningsdomstolen har, vid tillämpning av reglerna som gällde beskattningsåren 1999-2002, kommit fram till att ett dödsbo inte ska ta upp uppskovsbeloppet som intäkt när äganderätten till aktierna övergår genom arv till en i Sverige begränsat skattskyldig fysisk person (RÅ 2003 ref. 50).

Skatteverket anser att uppskovsbeloppet kan beskattas hos arvtagaren vid en senare avyttring med stöd av tioårsregeln i 3 kap. 19 § IL (Skatteverket 2008-12-01, dnr 131 705981-08/111). Beträffande tioårsregeln, se vidare avsnitt 34.12.

Uppgiftsskyldighet vid benefika fång

Förvärvaren av uppskovsbelastade andelar ska lämna uppgift om detta i sin självdeklaration (3 kap. 16 och 16 a §§ LSK). Reglerna ändrades år 2003 men äldre bestämmelser ska tillämpas på andelsbyten som skett före 2003 (SFS 2002:1144, ögb. p. 2).

Uppgift ska lämnas om det antal andelar som förvärvats, uppskovsbelopp per andel och identifikationsuppgifter på överlåtaren. Om de förvärvade andelarna är kvalificerade ska uppgift lämnas på tjänstebeloppet i stället för på uppskovsbeloppet om bytet ägde rum år 2003 eller senare.

En kapitalvinst på onoterade aktier (som inte är kvalificerade) ska tas upp till 5/6 (42 kap. 15a § IL). Regeln infördes år 2006 som en kompensation för att lättnadsreglerna togs bort. Det finns ingen direkt hänvisning eller koppling mellan 49 kap. 19 § och 42 kap. 15a § IL.

Skatteverket anser att motsvarande regel beträffande kvalificerade aktier (57 kap. 21 § IL) som innebär att kapitalvinst ska tas upp till 2/3, är en beskattningsregel (Skatteverket 2006-04-04, dnr 131 207727-06/111). Med tanke på denna uppfattning och placeringen i lagtexten får också 5/6-regeln anses vara en

beskattningsregel. Detta innebär att ett uppskovsbelopp ska tas upp till beskattning utan reducering trots att kapitalvinsten ska reduceras till 5/6.

Uttagsbeskattning

Om uttagsbeskattning sker av en mottagen andel ska uppskovsbeloppet tas upp som intäkt (49 kap. 20 § IL). Uttagsbeskattning kan ske även i en situation då äganderätten till en mottagen andel inte övergår till annan. Det kan vara fråga om en andel som ingår i en näringsverksamhet som på grund av ett skatteavtal inte längre ska beskattas i Sverige (22 kap. 5 § IL).

Underpris

Uttagsbeskattning kan underlåtas när en tillgång i näringsverksamhet överlåts utan ersättning eller till underpris. Som villkor gäller bl.a. att förvärvaren omedelbart efter förvärvet ska vara skattskyldig för inkomst av näringsverksamhet i vilken tillgången ingår. Reglerna om underprisöverlåtelser i 23 kap. IL är tillämpliga även vid överlåtelse av andelar. Om uttagsbeskattning inte ska ske inträder köparen i överlåtarens skatteposition såvitt avser uppskovsbelopp (49 kap. 21 § IL).

Eftergift av uppskovsbelopp

Om en kapitalvinst på en mottagen andel inte ska beskattas för att den är näringsbetingad ska inte heller uppskovsbeloppet tas upp till beskattning. Detsamma gäller om kapitalvinst på andelen inte ska tas upp enligt 25 a kap. 23 § IL. Detta gäller dock inte om den mottagna andelen erhållits som ersättning för lagerandelar (49 kap. 19 a § IL).

Om uppskovsbeloppet avser en kapitalvinst som beräknats enligt skalbolagsbestämmelsen i 25 a kap. 9 § IL ska beloppet tas upp som intäkt det beskattningsår då andelen inte längre innehas av det köpande företaget eller av ett företag som ingår i samma koncern som det köpande företaget. Detta gäller dock inte om mer än tre år förflutit från den uppskovsgrundande avyttringen eller om särskilda skäl talar emot det (49 kap. 19 b § IL).

Kvittning

Det går bra att ta upp hela eller delar av ett uppskovsbelopp till beskattning för kvittning mot förlust på andra andelar. Vidare gäller att förlust vid avyttring av mottagna andelar får kvittas mot uppskovsbelopp (prop. 1998/99:15 s. 277).

Utflyttning

Det år då säljaren inte längre uppfyller villkoret om bosättning eller stadigvarande vistelse inom EES ska uppskovet som uppkom vid andelsbytet tas upp som intäkt (49 kap. 26 § samt övergångsreglerna till SFS 2009:1229). Detta innebär att även om personen är obegränsat skattskyldig på grund av väsentlig anknytning efter utflyttningen ska beskattning ske av kapitalvinsten. Bosättningskravet har utökats från Sverige till att

omfatta hela EES genom en lagändring (SFS 2009:1229). Ändringen trädde i kraft den 1 januari 2010 och tillämpas första gången vid 2011 års taxering.

Sker utflyttning till ett annat land inom EES ska uppskovsbeloppet således inte tas upp vid utflyttningen. Däremot gäller att uppskovsbeloppet ska beskattas vid avyttringen av de mottagna aktierna. Om personen då är begränsat skattskyldig kommer uppskovsbeloppet att beskattas om avyttring av aktierna sker inom den i 3 kap. 19 § IL stipulerade tioårsperioden. Se vidare avsnitt 38.4.3.1. Beträffande tioårsregeln, se avsnitt 34.12.

38.4.3.1 Begränsad skattskyldighet

Det år då de mottagna aktierna säljs eller säljaren inte längre uppfyller villkoret om bosättning eller stadigvarande vistelse inom EES ska uppskovet som uppkom vid andelsbytet tas upp till beskattning som en kapitalvinst.

Avyttring

Högsta förvaltningsdomstolen anser att EG-rätten inte hindrar en framflyttning av beskattningstidpunkten på så sätt att uppskovsbeloppet tas upp som intäkt vid den tidpunkt som följer av huvudregeln i 49 kap. 19 § IL, det vill säga när de tillbytta aktierna avyttras. En senareläggning av beskattningstidpunkten måste emellertid även ha stöd i bestämmelserna om begränsad skattskyldighet i 3 kap. 19 § IL (RÅ 2008 not. 71).

Av 3 kap. 19 § IL följer bland annat att den som är begränsat skattskyldig är skattskyldig för kapitalvinst på aktier i svenska aktiebolag om han vid något tillfälle under det kalenderår då avyttringen sker eller under de föregående tio kalenderåren har varit bosatt i Sverige. Uppskovsbelopp utgör sådan kapitalvinst och hänför sig till de vid andelsbytet bortbytta aktierna. Om andelsbytet görs under ett kalenderår då den skattskyldige var bosatt i Sverige ska uppskovsbeloppet tas upp det beskattningsår under vilket äganderätten till de mottagna andelarna övergår till annan eller upphör att existera (RÅ 2010 not. 84).

Utländska andelar

Skatteverket anser att uppskovsbelopp avseende bortbytta andelar kan beskattas enligt tioårsregeln oavsett om de bortbytta andelarna är svenska eller inte. Skulle uppskovsbeloppet avse utländska andelar som förvärvats under tid när den skattskyldige var begränsat skattskyldig i Sverige kan dock uppskovsbeloppet inte beskattas (Skatteverket 2008-11-11, dnr 131 657877-08/111). Om svenska andelar har ersatts av utländska andelar vid ett andelsbyte kan tioårsregeln tillämpas

på de utländska andelarna även om dessa förvärvats när den skattskyldige var begränsat skattskyldig (3 kap. 19 § fjärde stycket IL).

Skatteavtal

Skatteverket anser att den överlåtelsetidpunkt som avses i OECD:s modellavtal är när andelsbytet sker. När andelsbytet (överlåtelsen) skedde hade den skattskyldige hemvist i Sverige enligt skatteavtalet och Sverige kan därför beskatta kapitalvinsten (uppskovet) på de bortbytta andelarna (Skatteverket 2008-11-11, dnr 131 657877-08/111

38.4.4 Handelsbolag

Uppskov delägarna

Är säljaren ett svenskt handelsbolag ska kapitalvinsten fördelas på delägarna och tas upp som intäkt hos dem (49 kap. 15 § IL). Är det fråga om ägande i en kedja av handelsbolag är det delägarna i det översta bolaget som kan medges uppskov (49 kap. 7 § IL).

Eventuell kontant ersättning fördelas mellan delägarna och tas upp till beskattning av dem. Den del av kapitalvinsten som inte utgör pengar fördelas på de mottagna andelarna. Det belopp som belöper sig på en mottagen andel fördelas därefter på delägarna och utgör uppskovsbelopp.

Om andel i handelsbolaget bytt ägare under året är det Skatteverkets uppfattning att det är delägarna vid beskattningsårets utgång som kan ha rätt till uppskov.

Beskattning av uppskov

Uppskovsbeloppet tas upp till beskattning det beskattningsår då äganderätten till mottagen andel övergår till annan. Detsamma gäller när äganderätten till en delägares andel i handelsbolaget övergår till annan eller andelen i handelsbolaget upphör att existera (49 kap. 19 § IL).

Uppskovsbelopp ska inte tas upp vid avyttring av en mottagen andel om andelen är näringsbetingad eller om kapitalvinst på andelen inte ska tas upp enligt 25 a kap. 23 § IL. Detta gäller under förutsättning av att den mottagna andelen inte utgjort ersättning för lagerandel eller andel i kooperativ förening som utgjort tillgång i näringsverksamhet enligt 13 kap. 7 § IL. Uppskovsbeloppet får inte heller avse en kapitalvinst som ska skalbolagsbeskattas (49 kap. 19 a och 19 b §§ IL).

38.5 Partiella andelsbyten

Marknadsmässig ersättning ska ha lämnats för att uppskovsreglerna ska vara tillämpliga. Till den del ett marknadsmässigt

vederlag inte har lämnats tillämpas därför andelsbytesreglerna bara i fråga om överlåtelsens onerösa moment.

Exempel

Antag att ett företag A äger 100 andelar i C, marknadsvärde 100. A heläger dessutom B med ett aktiekapital 100 fördelat på 100 andelar. Andelarna i C ska föras över till B mot vederlag i form av nyemitterade andelar i B. Antag vidare att B nyemitterar 25 andelar som är värda 25 och erhåller andelar i C, värda 100, som likvid. Före transaktionen har A 100 andelar i B värda 1 kr per styck. Efter transaktionen har A 125 andelar i B värda 1,60 kr per styck (200/125).

Transaktionen ska i detta fall anses sammansatt av två deltransaktioner, nämligen ett andelsbyte och ett ovillkorligt kapitaltillskott. Endast 25 andelar i C har avyttrats genom ett andelsbyte.

39 Avyttring av svenska fordringsrätter m.m.

39.1 Inledning

Avyttring av fordringar i svenska kronor utom sådana som ska beskattas som delägarrätter beskattas enligt reglerna för svenska fordringsrätter i 48 kap. IL. Obligationer, förlagsbevis, premieobligationer m.m. samt ränteoptioner och ränteterminer hör hit.

Avyttring av fordringar i utländsk valuta, utländska fordringsrätter, behandlas i avsnitt 40.

Skattskyldigheten inträder alltid vid avyttringstillfället oavsett hur lång innehavstiden varit och oavsett hur egendomen förvärvats.

Kapitalvinst och kapitalförlust beräknas med ledning av faktiska intäkter och kostnader. Är fordringarna av samma slag och sort ska anskaffningsutgiften beräknas enligt genomsnittsmetoden. Upplupen ränta som erläggs vid överlåtelse av räntebärande skuldebrev (räntekompensation) beskattas separat och ingår inte i kapitalvinstberäkningen.

Kapitalvinster är alltid skattepliktiga till 100 %. Detta gäller oavsett om fordringen är marknadsnoterad eller ej.

För andra marknadsnoterade skuldebrev än premieobligationer ska kapitalförlusten dras av i sin helhet utan kvotering till 70 %.

För premieobligationer och inte marknadsnoterade skuldebrev ska kapitalförlusten dras av till 70 %.

Allmänna bestämmelser om beskattning av kapitalvinst respektive kapitalförlust finns i 41 kap. 1–2 §§, 42 kap. 1 § och 44 kap. IL. Se avsnitt 29.

39.2 Tillgångar som beskattas som svenska fordringsrätter

I 48 kap. 3 § IL finns definitionen av vad som avses med fordringar i svenska kronor och instrument hänförliga till sådana fordringar (prop. 1999/2000, del 2, s. 570–571, 573–574). Undantagna är emellertid de fordringar som beskattas enligt reglerna för delägarrätter. Dit hör

- vinstandelsbevis och kapitalandelsbevis i svenska kronor,
- konvertibler i svenska kronor,
- konvertibla vinstandelsbevis i svenska kronor och
- andra finansiella instrument som till konstruktion eller verkningssätt liknar dessa.

Andelar i investeringsfonder beskattas i huvudsak enligt reglerna för delägarrätter. Beträffande förluster gäller särskilda regler för sådana fonder som innehåller svenska fordringsrätter (48 kap. 21 § IL).

Övriga fordringar i svenska kronor utanför näringsverksamhet beskattas däremot enligt bestämmelserna för fordringar. Dit hör t.ex.

- obligationer,
- förlagsbevis,
- premieobligationer,
- optionsskuldebrev,
- andra skuldebrev,
- fordringar som inte hänför sig till något skuldebrev,
- optioner och terminer avseende fordringar i svenska kronor och ränteindex (ränteoptioner och ränteterminer).

Marknads-obligation

Av RÅ 2008 ref. 3 framgår att en så kallad marknadsobligation ska behandlas som en enhet vid beskattningen samt att dess skatterättsliga karaktär bör bestämmas med hänsyn till förhållandena vid emissionstidpunkten. I det fall då annat index än aktieindex väger tyngre ska obligationen inte beskattas som en delägarrätt enligt 48 kap. 2 § IL utan som en svensk fordringsrätt.

39.3 När ska kapitalvinstbeskattning ske?

Avyttring

Avyttring utlöser kapitalvinstbeskattning. Se avsnitt 29.4. och 34.3.

Samma princip gäller som för delägarrätter. För fordringar gäller dessutom att som avyttring räknas att innehavaren av en fordran får betalt för denna (44 kap. 4 § första stycket 1 IL).

Försäljning och inlösen av en fordran anses som en avyttring av fordran och ska kapitalvinstbeskattas hos lånegivaren. Varje amortering av en skuld anses också som en avyttring av den amorterade delen av fordran.

I RÅ 1977 ref. 39 hade ett skuldebrev förvärvats för en köpeskilling som understeg skuldebrevets nominella belopp på grund av att den var osäker. Varje amortering på skuldebrevet ansågs utgöra avyttring till gäldenären av en fordringsrätt. Kapitalvinst ansågs uppkomma när de avyttrade fordringsrätternas sammanlagda belopp överstigit köpeskillingen för skuldebrevet (Se vidare Skatteverket 2005-02-15, dnr 131 90551-05/111).

Högsta förvaltningsdomstolen har ansett att ett ovillkorligt ackord som innebar en definitiv avhändelse av äganderätten till en del av en fordran utan villkor i ett visst fall innebar en avyttring av den delen av fordringen. Avdrag för förlusten kunde därför medges (RÅ 2010 ref. 34). Det är emellertid vanligt att ackord är förenade med sådana villkor att fordringen åter kan aktualiseras. Fordringshavaren har då inte definitivt avhänt sig äganderätten till ackordsbeloppet och någon avyttring föreligger inte. Se vidare avsnitt 29.5.

Konkurs, likvidation

Om det företag som givit ut ett värdepapper går i konkurs eller försätts i likvidation anses värdepappret avyttrat och avdrag för förlust kan komma ifråga.

Definitiv förlust

Detsamma gäller då långivaren definitivt förlorat äganderätten till en fordring, t.ex. vid ackord.

Frågor kring förlust på fordringar finns beskrivna i avsnitt 39 och i Skatteverkets skrivelse Förluster på fordringar på eget bolag, 2009-06-01, dnr 131 424735-09/111. Observera att i vissa fall kan avdrag medges om en fordran (regressfordran) på ett bolag säljs efter det att bolaget upplösts efter en konkurs (RÅ 2008 ref. 46).

39.4 Beräkning av skattepliktig kapitalvinst och avdragsgill kapitalförlust

39.4.1 Beräkningssättet

Vid beräkning av vinst respektive förlust vid avyttring av en fordran tar man upp den erhållna ersättningen som intäkt. Avdrag sker för anskaffningsutgiften m.m., se avsnitt 29.5.

Räntekompensation

Erhållen kompensation för upplupen men inte betald ränta beskattas som ränteintäkt och lämnad räntekompensation som ränteutgift. Avdrag medges det år räntan på skuldebrevet förfaller till betalning eller dessförinnan när skuldebrevet säljs (41 kap. 11 § IL). Se vidare avsnitt 29

Skillnaden mellan kapitalvinst och ränta finns beskriven i avsnitt 30.6

Genomsnittsmetoden

Om man säljer en del av ett antal skuldebrev av samma slag och sort ska genomsnittsmetoden användas för att beräkna anskaffningsutgiften (48 kap. 7 § IL), se avsnitt 34.4.1. Genomsnittsberäkningen omfattar ersättning för upplupen ränta bara om denna ska ingå i kapitalvinstberäkningen men inte annars.

Om fordringen erhållits genom ett benefikt förvärv får mottagaren tillgodoräkna sig en anskaffningsutgift motsvarande det avdrag överlåtaren skulle ha fått göra om han avyttrat instrumentet på överlåtelsedagen (44 kap. 21 § IL).

Anskaffningsutgiften för en fordring utgörs av vad som erläggs som betalning vid förvärvet av fordringen även om fordringen är värd mindre (RÅ 2001 ref. 57). Kontanter i svenska kronor värderas till nominellt belopp.

Beträffande anskaffningsutgiften för skuldebrev utgivet i optionslån, hänvisas till avsnitt 34.5.2.

Det finns ingen möjlighet att ta upp ett alternativt schablonmässigt bestämt anskaffningsvärde (jfr 48 kap. 15 § IL).

Realränteobligationer

Realränteobligationer ges ut av Riksgäldskontoret till underkurs och är därmed delvis att anse som ett diskonteringspapper. Avkastningen, dvs. skillnaden mellan emissionspris och nominellt belopp, är satt med hänsyn till marknadsräntan den dag obligationen tecknades. Det utgår alltså ingen formell ränta under löptiden. På lånets slutdag återbetalas det nominella beloppet jämte ett belopp som motsvaras av inflationen under löptiden (indextillägg). Enligt RÅ 1995 ref. 71 ska både

realränta och indextillägg behandlas som ränta. Detta gäller både vid inlösen och vid avyttring före ordinarie inlösentidpunkt.

För att inte räntedelen vid överlåtelse ska bli beskattad även som vinst så gör man på följande sätt vid vinstberäkningen. Ett belopp som motsvarar det beskattade räntebeloppet läggs till omkostnadsbeloppet för den avyttrade obligationen. Skillnaden mellan ersättningen för obligationen och omkostnadsbeloppet blir vinst eller förlust vid försäljningen.

Om beräknat räntebelopp skulle bli negativt, ska omkostnadsbeloppet minskas med motsvarande belopp vid kapitalvinstberäkningen.

Vid köp från tredje man görs en beräkning av hur mycket realränta och indextillägg som belöper på obligationen. Vid avyttring görs en ny beräkning. Skillnadsbeloppet är i princip ränta (ränteintäkt, i undantagsfall ränteutgift).

39.4.2 Skattepliktig/avdragsgill del

Inte marknadsnoterade fordringar och premieobligationer

Kapitalvinst är skattepliktig till 100 % medan enligt huvudregeln kapitalförlust är avdragsgill till 70 % (48 kap. 24 § IL).

Förluster som är att betrakta som personliga levnadskostnader är inte avdragsgilla, se RÅ 1985 not. 204 där ett belopp lånats ut till en god vän utan samband med förvärvsverksamhet och utan säkerhet. Avdrag för förlust vägrades. Se även avsnitt 29.5.

Inte heller fiktiva förluster får dras av utan ett krav är att förlusten är verklig.

Marknadsnoterade fordringar utom premieobligationer

Kapitalförlust på marknadsnoterade fordringar i svenska kronor utom premieobligationer ska dras av i sin helhet (48 kap. 23 § IL).

40 Avyttring av utländsk valuta m.m.

40.1 Inledning

Vid avyttring av utländsk valuta och av fordringar i utländsk valuta ska kapitalvinstbeskattning ske. Även vid återbetalning av skulder i utländsk valuta ska eventuell kursvinst beskattas.

40.2 Egendom som beskattas som utländsk valuta

Kapitalvinst vid avyttring av utländsk valuta eller en fordran i utländsk valuta ska beskattas enligt bestämmelserna i 48 kap. IL.

Bestämmelserna omfattar försäljning av alla slag av sedlar och mynt i utländska valutor samt av fordringar i alla slag av utländska valutor.

Med svensk fordringsrätt avses fordran i svenska kronor (48 kap. 3 § IL). Detta gäller oavsett om de är utfärdade av svenska eller utländska företag. En valutaobligation i svenska kronor där avkastningen är beroende av utvecklingen av en annan valuta ska beskattas som en svensk fordringsrätt.

Utländsk valuta, fordran i utländsk valuta

Med utländsk fordringsrätt avses fordran i utländsk valuta (48 kap. 4 § IL). Detta gäller såväl vanliga obligationer som konvertibler, vinstandelslån och optionslån. Regleringen omfattar även privata fordringar, banksparande, reverser, bank- och hypotekslån.

Konvertibler

Konvertibler utställda i svenska kronor är delägarrätter (48 kap. 2 § IL). En konvertibel utställd i utländsk valuta är däremot en utländsk fordringsrätt (48 kap. 4 § IL). Konvertering av en konvertibel till en aktie utlöser inte någon beskattning (44 kap. 10 § IL). När aktien sedermera säljs beskattas vinsten uteslutande enligt reglerna för delägarrätter (48 kap. IL). Detta gäller även utländska andelar. Det kan alltså vara av avgörande betydelse om avyttring sker före eller efter konvertering. Se även avsnitt 34.5.1.

Optionslån i utländsk valuta

Vid avyttring av skuldebrev som emitterats i förening med en optionsrätt (köp- eller teckningsoption) ska själva skuldebrevet, om det är utställt i utländsk valuta, anses vara en utländsk fordringsrätt (48 kap. 4 § IL) och optionsrätten en delägarrätt (48 kap. 2 § IL). Skuldebrev och optionsrätt beskattas alltid som två separata värdepapper även om optionsrätten inte har avskiljts. Har skuldebrevet förvärvats i förening med optionsrätten ska anskaffningsutgiften fördelas med tillämpning av den s.k. restvärdemetoden i 48 kap. 14 § IL. Detta gäller såväl köp- som teckningsoptioner. Se även avsnitt 34.5.2.

Valutaindex-obilagation, valutaobligation

En indexobligation är en s.k. strukturerad produkt, där avkastningen på obligationen är beroende av utvecklingen på ett index eller liknande. Högsta förvaltningsdomstolen har ansett att en obligation utgiven i svenska kronor där avkastningen var beroende på ett aktieindex ska behandlas som en delägarrätt (RÅ 1994 ref. 26). Se även avsnitt 34.5.3.

Indexobligationer där avkastningen är beroende av andra typer av index än aktieindex är en fordringsrätt. Högsta förvaltningsdomstolen har ansett att en valutaobligation utgiven i svenska kronor ska behandlas som en svensk fordringsrätt (RÅ 1999 ref. 69) Detta trots att avkastningen var beroende av utländsk valuta. Ovanstående innebär att en indexobligation som är utgiven i annan valuta än svenska kronor ska behandlas som en utländsk fordringsrätt.

Detta innebär även att en aktieindexobligation utgiven i utländsk valuta ska behandlas som en utländsk fordringsrätt.

Valutaterminer, valutaoptioner m.m.

Samtliga derivatinstrument, som optioner och terminer, liksom CFD-kontrakt där den underliggande tillgången utgörs av utländsk valuta, fordran i utländsk valuta eller är hänförlig till ett index i utländsk valuta beskattas enligt samma regler i 48 kap. 4 § IL som en utländsk fordringsrätt.

Valutahandel

Även handel med valutapar s.k. forex-trading omfattas av reglerna om utländsk valuta. Handeln innebär att man köper den ena valutan i paret och säljer den andra valutan. Handeln beskattas enligt samma regler i 48 kap. 4 § IL som en utländsk fordringsrätt.

Utländsk valuta

Reglerna tillämpas också när kontanter används för betalning eller växling till annan valuta eller mellan skilda utländska valutor. Vid växling av t.ex. GBP till USD kapitalvinstbeskattas således avyttringen av pund.

Undantag för resevaluta

Av praktiska skäl har resevaluta och liknande undantagits från beskattning. Undantaget omfattar även resecheckar. Kursvinst eller kursförlust på utländsk valuta som är avsedd för den skattskyldiges personliga levnadskostnader under tillfällig vistelse i utlandet är därför inte skattepliktig respektive avdragsgill (48 kap. 6 § IL). Undantaget gäller dock bara för normala personliga levnadskostnader och tillämpas inte vid t.ex. inköp i utlandet av mer värdefulla kapitaltillgångar.

Det är avsikten med innehavet som avgör om kapitalvinst är skattepliktig eller kapitalförlust avdragsgill. Detta innebär att även återväxling vid hemkomsten av resevaluta som blivit över efter resan inte ska beskattas eftersom valutan förvärvats i avsikt att användas för personliga levnadskostnader under utlandsresan.

Med hänsyn till att valutakurser vid köp av valuta är högre än kurserna vid försäljning, är förlust vanligare än vinst.

Motsvarande bestämmelse finns för skulder i utländsk valuta avsedd för den skattskyldiges personliga levnadskostnader (54 kap. 4 § IL). Denna får betydelse då resekostnader betalas med t.ex. ett kreditkort.

Med tillfällig vistelse avses normalt högst sex månader (prop. 1990/91:54 s. 208 samt 316–317). Av förarbetena framgår emellertid att längre tid kan komma ifråga för den som på grund av svensk offentlig tjänst och dylikt är obegränsat skattskyldig i Sverige, t.ex. svenska diplomater utomlands.

Undantag trettio-dagarsregeln

Om någon sålt egendom mot vederlag i utländsk valuta och sedan växlar denna till svenska kronor, skulle enligt huvudregeln två kapitalvinstbeskattningar ske, en för försäljningen av egendomen och en för växling av den utländska valutan till svenska kronor.

I 44 kap. 16 § IL finns emellertid ett undantag som säger att om växling sker inom trettio dagar från avyttringen tillämpas den vid växlingen använda kursen vid beräkning av värdet på ersättningen. Kapitalvinsten eller kapitalförlusten på valutan räknas således in i vinsten/förlusten på egendomen och beskattas enligt de regler i IL som gäller för egendomen.

Om endast en del av köpeskillingen växlas in inom 30 dagar ska avyttringsdagens kurs användas för återstoden vid beräkning av kapitalvinsten för den sålda egendomen.

Tidsfristen på trettio dagar beräknas från avyttringen och inte från betalningen.

Någon motsvarande regel finns inte beträffande anskaffningsutgifter. Om förvärvet av valutan skett samma dag som förvärvet av egendomen, torde någon kursvinst eller kursförlust emellertid knappast hinna uppstå, utan växlingskursen kan användas som förvärvspris på egendomen (jfr prop. 1990/91:54 s. 315–316).

Skulder i utländsk valuta

Enligt 54 kap. 1 § IL är kursvinster och kursförluster på skulder i utländsk valuta skattepliktiga respektive avdragsgilla. Hit räknas även valutakorglån.

40.3 Beskattning av tillgångar

40.3.1 När ska beskattning ske?

Avyttring av utländsk valuta utlöser kapitalvinstbeskattning.

Växling

Beträffande utländsk valuta sker beskattning när man växlar en valuta mot annan valuta. Detta gäller både svenska kronor och annan utländsk valuta. Vid växling av t.ex. EUR till USD sker alltså en kapitalvinstberäkning av avyttringen av EUR i svenska kronor. Värdet av erhållna USD beräknat i svenska kronor utgör försäljningspris. Värdet av EUR beräknat i svenska kronor utgör samtidigt anskaffningsutgift för USD. I båda fallen görs sedan tillägg för transaktionskostnader.

Beskattning sker också när man använder valutan till att köpa annan egendom, t.ex. värdepapper, eller när man använder den som betalningsmedel i andra sammanhang, t.ex. för att betala en tjänst.

Fordringar i utländsk valuta anses avyttrade dels vid försäljning eller dylikt av fordringen, dels när gäldenären betalar sin skuld (44 kap. 4 § 1 p. IL). Amortering på en fordran i utländsk valuta ska anses som delavyttring av denna fordran sedd ur långivarens synvinkel (RÅ 1977 ref. 39). Detta gäller även om betalningen sker i samma valuta som fordringen avser. Byte har då skett från en fordran på den ursprunglige låntagaren till utländsk valuta. Om betalning sker i en utländsk valuta genom att t.ex. uttag görs från ett konto i denna valuta, får denna ses som en fordran på en bank eller dylikt. Byte har då skett från en fordran till en annan. Om en låntagare inte betalat vad han är skyldig, gäller att så länge betalning inte skett, har inte heller någon avyttring av den delen av fordran skett, och avdrag för kapitalförlust kan därför inte medges. Av 44 kap. 8 § IL framgår dock att avyttring anses

föreligga i vissa fall då bolag gått i konkurs eller likviderats (avsnitt 34.3). Avyttring föreligger också i andra fall då långivaren definitivt förlorat sin äganderätt till fordringen på ett sätt som inte är benefikt, till exempel vid ackord (RÅ 2009 ref. 41 och RÅ 2010 ref. 34).

Bankkonton

Beträffande konton i utländsk valuta utgör varje uttag en avyttring av det uttagna beloppet och varje insättning ett förvärv av det insatta beloppet. Detta gäller även när räntan på kontot sätts in.

40.3.2 Beräkning av skattepliktig vinst och avdragsgill förlust

Varje avyttring och tillgång beskattas för sig. Överlåtelse av fordran beskattas enligt bestämmelserna i 44 kap. IL.

Anskaffningsutgift

För individualiserad egendom används den verkliga anskaffningsutgiften.

För egendom som det finns många likadana enheter av, t.ex. valuta eller marknadsnoterade skuldebrev, används genomsnittsmetoden för att beräkna avdragsgill anskaffningsutgift (avsnitt 34.4.1).

Fordringar i utländsk valuta

Vid kursvinstberäkningen ska långivaren som intäktspost ta upp värdet av det återbetalade beloppet, omräknat till svenska kronor, vid återbetalningstillfället. Som avdragspost upptas värdet av det utlånade beloppet, omräknat till svenska kronor, vid utlåningstillfället. Om fordringen köpts är det värdet av köpeskillingen, omräknat till svenska kronor efter kursen vid utlåningstillfället som ska dras av.

Har fordran uppkommit genom utlåning vid flera tillfällen får värdet av det utlånade beloppet (= avdragsposten) beräknas med tillämpning av genomsnittsmetoden enligt 48 kap. 7 § IL.

Återbetalas endast en del av fordran ska den på den utlånade summan belöpande andelen av återbetalat belopp proportioneras fram.

Utländsk valuta

När utländsk valuta avyttras ska som intäkt tas upp det belopp i svenska kronor som erhålls eller värdet av den egendom som erhålls i utbyte, t.ex. annan utländsk valuta (44 kap. 13 § IL).

Avdrag görs för erlagd köpeskilling i svenska kronor. Om en fordran i USD bytes mot en annan fordran i USD, är det värdet den dagen den första fordringen avyttras som är försäljningspris för den avyttrade egendomen och anskaffningsutgift för den förvärvade fordringen (44 kap. 14 § IL).

Exempel

- 1 maj växlas 7 500 SEK till 7 000 NOK.
- 1 juli växlas 7 000 NOK till 1 000 USD. Kursen för 1 000 USD är denna dag 8 000 SEK. Kursen för 7 000 NOK är densamma.
- 1 augusti växlas 1 000 USD till 1 000 EUR. Kursen för 1 000 EUR är denna dag 9 000 SEK.

Vid växlingen den 1 juli uppkommer en valutakursvinst om 500 SEK (8 000 - 7 500).

Vid växlingen den 1 augusti uppkommer en valutakursvinst om 1 000 SEK (9 000 - 8 000).

Kapitalvinstbeskattningen av fordringar omfattar även andra vinster än kursvinster. Om någon förvärvat t.ex. en osäker fordran till lågt pris och sedan får betalt fullt ut är mellanskillnaden en skattepliktig kapitalvinst.

Tillämplig kurs

Om växling skett, tillämpas den faktiskt använda växelkursen vid kapitalvinstberäkningen. Om växling inte skett, t.ex. genom att en depå i utländsk valuta används för ett flertal transaktioner, bör man tillämpa den fixkurs som fastställs av finansmarknadens parter varje bankdag. Fixkurser bestäms för varje normalt förekommande valuta. Uppgift om fixkurser publiceras bl.a. av Riksbanken och finns att hämta på www.riksbanken.se. Saknas fixkurs för en viss valuta, kan man tillämpa en genomsnittskurs mellan transaktionsdagens köp- och säljkurs enligt officiell kurslista. Om endast en kurs finns noterad används den. Om ingen kurs är noterad den dagen används de senast noterade kurserna (prop. 1990/91:54 s. 315–316).

Skattepliktig/ avdragsgill del

Vinster är alltid skattepliktiga fullt ut. Kapitalförluster på bland annat marknadsnoterade utländska fordringsrätter får bara dras av till 70 % (48 kap. 24 § IL).

I ett avgörande fann emellertid Högsta förvaltningsdomstolen att regeln om kvotering av förluster på skulder i utländsk valuta till 70 % stred mot EUF-fördragets (Fördraget om Europeiska unionens funktionssätt) bestämmelser om fria kapitalrörelser och att den inte kunde rättfärdigas (RÅ 2009 ref. 33). Fullt avdrag ska därför medges.

Enligt Skatteverkets uppfattning blir förluster på marknadsnoterade utländska fordringsrätter som t.ex. fordringar i utländsk valuta eller optioner eller terminer med utländsk

valuta som underliggande egendom avdragsgilla i inkomstslaget kapital med hela beloppet utan kvotering till 70 %, oavsett om valutan kommer från ett land inom eller utom EU (Skatteverket 2009-04-22, dnr 131 346922-09/111). Detta ställningstagande gäller även för tidigare taxeringsår än 2009.

40.4 Beskattning av skulder

40.4.1 När ska beskattning ske?

Kursvinst och kursförlust vid betalning av skulder i utländsk valuta beskattas som kapitalvinst och kapitalförlust enligt 41 kap. 2 § IL. Bestämmelserna om hur kapitalvinsten och kapitalförlusten ska beräknas finns i 54 kap. IL. Kursvinst på en skuld uppkommer när värdet av det ursprungligen lånade beloppet är högre än det belopp låntagaren betalar tillbaka när lånet löses.

Skattskyldighet för kursvinst uppkommer det beskattningsår då återbetalning av skulden sker (54 kap. 5 § IL).

Amortering

Vid amorteringar sker beskattningen för den del av skulden som amorterats och beräkning av vinst respektive förlust sker för varje betalning för sig. Valutakursvinster och valutakursförluster får inte kvittas mot varandra, inte ens om det rör sig om samma utländska valuta.

Valutakorglån

Från nämnda huvudregel finns ett undantag för det fall ett lån avser flera valutor, s.k. korglån. I sådant fall behandlas korglånet som en skuld. Detta innebär att det ska göras en gemensam valutaberäkning för valutorna i ”korgen”.

Valutakursförändring

Vid återbetalning av skuld (inlösen/amortering) är det enbart vinst/förlust på grund av valutakursförändring som blir föremål för beskattning. Andra värdeförändringar på skulder ska inte beskattas och är inte heller avdragsgilla.

Kapitalvinster på skulder i utländsk valuta som är avsedda för den skattskyldiges personliga levnadskostnader under vistelse i utlandet är inte skattepliktiga (54 kap. 4 § IL). Kapitalförluster på sådana skulder är inte heller avdragsgilla (54 kap. 6 § IL). Detta får betydelse när resekostnader betalas med t.ex. ett kreditkort.

Gäldenärsbyte

Med betalning av skuld jämställs att skulden mot ersättning övertas av annan låntagare. Sådant gäldenärsbyte utlöser beskattning hos den ursprunglige låntagaren (54 kap. 2 § IL).

Omsättning

Omsättning av ett lån i utländsk valuta utlöser normalt inte någon kursvinstbeskattning, dvs. om lånetiden förlängs med i övrigt oförändrade villkor (prop. 1990/91:54 s. 208).

40.4.2 Beräkning av skattepliktig vinst och avdragsgill förlust

Skulder i utländsk valuta

Låntagarens kursvinstberäkning är i princip en spegelbild av motsvarande beräkning för långivaren. Låntagaren ska som intäktspost ta upp värdet av det återbetalade/amorterade beloppet, omräknat till svenska kronor, vid utlåningstillfället. Som avdragspost tas upp värdet av motsvarande belopp, omräknat till svenska kronor, vid amorteringstillfället. Det återbetalade beloppets värde vid utlåningstillfället får i förekommande fall beräknas med tillämpning av genomsnittsmetoden (54 kap. 3 § IL), dvs. för låntagarens del vid beräkning av intäktsposten. Detta gäller i de fall när låntagaren lånat upp det återbetalade beloppet vid flera tillfällen och till olika kurser.

Exempel

A lånar 20 000 USD av B när kursen är 7 kr.

Han betalar tillbaka 10 000 USD när kursen är 6 kr. A gör en vinst på (7 - 6) x 10 000 = 10 000 kr. B gör motsvarande förlust på (6–7) x 10 000 = -10 000 kr. När kursen stigit till 8 kr betalar A igen återstående 10 000 USD. A gör en förlust på (7 - 8) x 10 000 kr. B gör motsvarande vinst på (8 - 7) x 10 000 kr.

Det innebär att om kursen på lånevalutan stigit under lånetiden har gäldenären gjort en förlust. Har den sjunkit har han gjort en vinst.

Om lånet tagits upp i olika omgångar ska genomsnittsmetoden användas för intäktsposten.

Exempel

Lån år 1 på 10 000 USD à 7 kr. Lån år 2 på 10 000 USD à 5 kr. Genomsnittlig anskaffningsutgift: 6 kr/USD. Om avbetalning sker år 3 med 10 000 USD och kursen är 5:50 kr blir vinsten: (6 - 5:50) x 10 000 = 5 000 kr. Om kursen vid slutbetalningen är 6:50 blir förlusten: (6 - 6:50) x 10 000 = -5 000 kr.

Det är bara den vinst som är hänförlig till valutakursändringar som ska beskattas. Vinster som beror på annat, t.ex. att lånet

inlöses för tidigt till underkurs, är inte skattepliktiga och motsvarande förluster är inte avdragsgilla.

Kapitalrabatt o.d.

Om långivaren till exempel erbjuder en viss kapitalrabatt i fall låntagaren går med på att återbetala lånet i förtid ska sådan värdeförändring inte kapitalvinstbeskattas.

Exempel

Lån år 1: 100 000 USD till kurs 7 SEK =	700 000 SEK
Lån år 2: 100 000 USD till kurs 5 SEK =	+ 500 000 SEK
200 000 USD =	1 200 000 SEK
Genomsnittlig upplåningskostnad	6 SEK/USD
Återbetalning	
år 3: 190 000 USD till kurs 5 SEK =	950 000 SEK
(Kapitalrabatt 10 000 USD)	
Intäktspost 190 000 x 6 =	1 140 000 SEK
Avdragspost 190 000 x 5 =	- 950 000 SEK
Valutakursvinst	190 000 SEK

Räntetillägg

Kostnad för förtida återbetalning av lån, s.k. räntetillägg, räknas som ränta (42 kap. 7 § IL) och är således i princip avdragsgill. Detta gäller även skuld i utländsk valuta. Läs mer om vad som avses med ränta i avsnitt 30.6.

Om skulden övertagits i samband med benefikt förvärv inträder förvärvaren i låntagarens situation och tar över hans ingångsvärde på skulden (54 kap. 2 § 2 st. IL).

Tillämplig kurs

Se ovan avsnitt 40.3.2.

Skattepliktig/ avdragsgill del

Vinster är alltid skattepliktiga fullt ut. Av 54 kap. 6 § IL framgår att kapitalförluster vid betalning av skulder i utländsk valuta bara får dras av till 70 %.

I ett avgörande fann emellertid Högsta förvaltningsdomstolen att regeln om kvotering av förluster på skulder i utländsk valuta till 70 % stred mot EUF-fördragets bestämmelser om fria kapitalrörelser och att den inte kunde rättfärdigas (RÅ 2009 ref. 33). Fullt avdrag ska därför medges.

Enligt Skatteverkets uppfattning blir därför valutakursförluster på skulder i utländsk valuta alltid avdragsgilla i inkomstslaget kapital med hela beloppet utan kvotering till 70 % oavsett om valutan kommer ifrån ett land inom eller utom EU (Skatteverket 2009-04-22, dnr 131 359928-09/111).

41 Avyttring av andra tillgångar

41.1 Inledning

Avyttring av sådan egendom som inte beskattas enligt de tidigare behandlade reglerna ska beskattas enligt reglerna i 52 kap. IL. Hit hör främst råvaror, råvaruoptioner och råvaruterminer, ädelstenar, ädelmetaller och annan egendom av olika slag. Fordringar hör inte hit.

Kapitalvinstbeskattning sker alltid vid avyttring oavsett hur lång innehavstiden varit och oavsett hur egendomen förvärvats.

Har den sålda egendomen innehafts för personligt bruk, får man som alternativ till verklig anskaffningsutgift dra av 25 % av försäljningspriset som schablonanskaffningsutgift. Kapitalvinster på sådan egendom på 50 000 kr per år är skattefria. Kapitalförluster är inte avdragsgilla.

Om egendomen inte innehafts för personligt bruk ska den verkliga anskaffningsutgiften dras av. Kapitalvinster är alltid skattepliktiga fullt ut och kapitalförluster är avdragsgilla till 70 %.

Allmänna bestämmelser om beskattning av kapitalvinst finns i 44 kap. IL (avsnitt 29).

41.2 Vilken egendom beskattas enligt 52 kap. IL?

I 45–51 kap. IL finns särskilda bestämmelser om beskattning vid avyttring av vissa slag av tillgångar

- fastigheter,
- bostadsrätter,
- aktier, andelar, andra delägarrätter samt värdepapper relaterade till dem,

- andelar i handelsbolag,
- svenska och utländska fordringsrätter och värdepapper relaterade till dem,
- utländsk valuta o.d.

I 52 kap. IL finns bestämmelser om beskattningen vid avyttring av andra tillgångar än den som särskilt reglerats i de tidigare lagrummen.

Den egendom som beskattas enligt 52 kap. IL överensstämmer inte helt med den egendom som tidigare beskattades som övrig lös egendom enligt bestämmelserna i äldre 35 § 4 mom. KL före 1990 års skattereform. I tillgångar för personligt bruk (personliga tillgångar) ryms ett något vidare begrepp än det tidigare uttrycket personligt lösöre (prop. 1999/2000:2 s. 606).

Fordringarna i svenska kronor har brutits ut och beskattas för sig. Obligationer, förlagsbevis, premieobligationer, options-skuldebrev etc. ska således inte räknas hit längre. Konvertibla skuldebrev och vinstandelsbevis beskattas som delägarrätter oavsett om de är förenade med en optionsrätt eller inte.

Enligt 52 kap. IL beskattas försäljning som inte är yrkesmässig av t.ex.

- råvaror samt optioner och terminer avseende råvaror och el,
- nyttjanderätter, gruvrätter, copyrights, royalties och liknande rättigheter,
- ädelmetaller och ädelstenar,
- smycken,
- konst och andelar i konstkonsortier,
- samlingar av t.ex. frimärken och annat,
- antikviteter m.m.,
- båtar, husvagnar m.m.,
- andelar i dödsbon och
- kapitalförsäkringar.

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).

Skatteverkat 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 (Skatteverket 2011-03-28, dnr 131 138983-11/111).

Lägg märke till att avyttring av andelar i EEIG beskattas enligt 50 kap. IL, dvs. enligt samma regler som gäller för svenska handelsbolag (5 kap. 2 § IL). Se avsnitt 36.

Uppdelning i kapitalplacerings-objekt och personliga tillgångar

Grundtanken är att kapitalvinstberäkningen bör inriktas på vinster som enligt allmän rättsuppfattning är naturliga att beskatta. Mindre vinster vid försäljning av vanligt bohag i ett hem och dylikt bör inte beskattas. Vinster på rena investeringsobjekt bör däremot beskattas fullt ut. En gräns dras därför mellan rena kapitalplaceringsobjekt och föremål som används för personligt bruk.

Av 52 kap. 2 § IL framgår att särskilda regler gäller för tillgångar som den skattskyldige innehaft för personligt bruk (personliga tillgångar). Med personliga tillgångar avses tillgångar som till *övervägande* del används av den skattskyldige eller hans familj för nyttobruk eller som prydnadsföremål. Det är den faktiska användningen som är avgörande för gränsdragningen. Tillgångar kan användas för personligt bruk även om det finns ett inslag av kapitalplacering. Om detta inslag dominerar ska egendomen däremot inte anses som personlig tillgång. Enbart det förhållandet att viss egendom är värdefull medför inte att den ska anses som investeringsobjekt.

Kapitalplacering – exempel

Till kapitalplaceringsobjekten hänförs egendom som inte kan karaktäriseras som personliga tillgångar som t.ex. vissa nyttjanderätter, gruvrätter, immateriella rättigheter, copyrights, råvaror, terminer och optioner avseende råvara etc.

Rena investeringsobjekt som ädelmetaller och ädelstenar som inte infattats i smycken räknas också hit.

Till kapitalplaceringsobjekt räknas också sådan egendom som inte används för personligt bruk som t.ex. konst som förvaras i bankfack och andelar i konstkonsortier.

Personliga tillgångar – exempel

Som exempel på personlig tillgång nämns i propositionen (1989/90:110 s. 474) vanligt bohag i ett hem och normala bilar, båtar och smycken. Även samlarföremål och liknande

föremål räknas ibland som personlig egendom, men avgränsningen får göras från fall till fall.

Time-share

Skatteverket anser att en s.k. time-sharerättighet som innehavaren anskaffar för sitt eller sin familjs semesterboende ska bedömas som en personlig tillgång. Detta innebär att förlust vid försäljning av en time-sharerättighet inte får dras av. Se vidare Skatteverket 2004-10-08, dnr 130 591771-04/111.

Leasehold

Likaså anser Skatteverket att en brittisk s.k. leasehold är en nyttjanderätt som ska beskattas enligt reglerna om andra tillgångar. Om denna typ av nyttjanderätt är en personlig tillgång eller annan tillgång måste bedömas i det enskilda fallet. Leasehold som används för ägarens eller dennes familjs boende är en personlig tillgång. Se vidare Skatteverket 2005-03-03, dnr 131 113752-05/111.

Försäljning av fastighets- och byggnadstillbehör från privatbostadsfastighet

Separat avyttring av tillbehör, som avskiljs från fastighet/byggnad, beskattas som avyttring av andra tillgångar enligt 52 kap. IL. Motsvarande gäller vid sådan försäljning från byggnad på annans mark. Se vidare Skatteverket 2004-12-21, dnr 130 701150-04/111.

41.3 När ska kapitalvinstbeskattning ske?

Kapitalvinstbeskattning ska ske vid avyttring oavsett hur lång innehavstiden varit.

Det har inte någon betydelse hur egendomen förvärvats. Även om egendomen anskaffats genom ett benefikt fång innebär en försäljning att en kapitalvinstberäkning ska göras.

41.4 Hur beräknas vinst och förlust?

41.4.1 Tillgångar som inte innehafts för personligt bruk

Verklig anskaffningsutgift m.m.

För individualiserad egendom dras verkliga anskaffnings- och förbättringsutgifter av på vanligt sätt.

Någon möjlighet att använda en schablonmässigt bestämd anskaffningsutgift finns inte.

Genomsnittsmetoden

Om försäljningen avser egendom som är en del av ett samlat innehav av egendom med enhetligt värde, t.ex. guld, ska genomsnittsmetoden användas för att beräkna avdragsgill anskaffningsutgift (jfr avsnitt 34.4).

Benefikt fång

Om tillgång förvärvats genom ett benefikt fång övertas överlåtarens anskaffningsvärde (avsnitt 29.5.2). I de fall genom-

snittsmetoden ska användas är det överlåtarens genomsnittliga anskaffningsutgift som övertas. Denna ska beräknas per förvärvsdagen.

Ingångsvärdet ska minskas med medgivna värdeminskningsavdrag och dylikt (52 kap. 4 § IL).

Skattepliktig del

Kapitalvinst är alltid skattepliktig till 100 %. Innehavstiden har inte någon betydelse.

Avdragsgill del

Kapitalförlust är enligt huvudregeln i 52 kap. 5 § första stycket IL avdragsgill till 70 % oavsett innehavstid.

Även för kapitalplaceringsegendom kan avdrag för förlust i vissa fall vägras på grund av att en personlig levnadskostnad föreligger, se RÅ 2000 ref. 45. Detta fall handlar om aktier och förlusten ansågs i det specifika fallet inte som en personlig levnadskostnad. Det framgår däremot av motiveringen att avdrag hade kunnat vägras i andra fall. Eftersom förluster på aktier kan utgöra personliga levnadskostnader kan man troligen dra den slutsatsen att detsamma gäller för andra tillgångar som har karaktär av kapitalplaceringar.

41.4.1.1 Kapitalförsäkring

En kapitalförsäkring är en livförsäkring som i beskattningshänseende inte ska behandlas som en pensionsförsäkring. Vanligtvis är kapitalförsäkringen kopplad till ett visst sparande som försäkringstagaren eller de efterlevande alltid har rätt till.

Insättningar/inbetalningar till en kapitalförsäkring (premieinbetalningar) är inte avdragsgilla och ersättningar som betalas ut ur en kapitalförsäkring är skattefria (8 kap. 14 och 24 §§ IL). Från och med den 1 januari 2008 (SFS 2007:1122) ska inte kapitalvinster och kapitalförluster vid avyttring av kapitalförsäkringar tas upp enligt 44 kap. 40 § IL.

För avyttringar före den 31 december 2007 gäller att kapitalvinstbeskattning ska ske om en kapitalförsäkring avyttras till annan än försäkringsgivaren (RÅ 2003 ref. 1). Kapitalvinst eller kapitalförlust ska beräknas som skillnaden mellan köpeskillingen, minskad med utgifter för avyttringen, och omkostnadsbeloppet. I omkostnadsbeloppet inräknas de premier som överlåtaren har betalt. Vid delåterköp av kapitalförsäkring ska omkostnadsbeloppet reduceras med samma andel som återköpet utgjorde av försäkringens värde vid återköpet. Vid utbetalning från kapitalförsäkring vars villkor innebär att förutbestämda löpande utbetalningar ska göras från försäkringen,

ska omkostnadsbeloppet reduceras med summan av de utbetalade beloppen. Se vidare Skatteverket 2008-10-30, dnr 131 636845-08/111.

41.4.1.2 Tillgångar som innehafts för personligt bruk

Verklig anskaffningsutgift

Anskaffnings- och förbättringsutgifter m.m. för den sålda egendomen dras ifrån försäljningspriset på vanligt sätt (52 kap. 2 § första stycket IL).

Schablon

Som alternativ anskaffningsutgift får den som redovisar egendomen ta upp 25 % av erhållet försäljningspris efter avdrag för försäljningsutgifterna (52 kap. 2 § första stycket IL). Det står denne fritt att i stället använda verkliga ingångsvärdet.

Ingen genomsnittsmetod

Vid beräkning av verklig anskaffningsutgift används inte genomsnittsmetoden (52 kap. 3 § IL). För porslin, bestick, stolar och annan egendom där det kan finnas många av samma sort får den skattskyldige välja vilken eller vilka anskaffningsutgifter som ska dras av.

Benefikt fång

Om egendomen förvärvats genom ett benefikt fång övertas överlåtarens anskaffningsutgifter etc. (se avsnitt 29.5.2). I RÅ 2009 ref. 77 hade tre barnbarn ärvt en tavla av sin morfar. Tavlan hade hängt i morföräldrarnas bostad sedan 40-talet. Kort efter arvskiftet lämnade arvtagarna tavlan till en auktionsfirma, som sålde den för 5,6 miljoner kr. Högsta förvaltningsdomstolen anförde att kontinuitetsregeln medför att egendom som hos arvlåtaren var personlig tillgång genom arvet blir personlig tillgång också hos förvärvaren. Enbart det förhållandet att arvtagarna bestämde sig för att sälja tavlan kan inte föranleda att tavlan ska anses ha förlorat sin karaktär av personlig tillgång.

Skatteverket anser att bedömningen av om försäljningen avser en personlig tillgång ska ske med hänsyn till hur tillgången sammantaget har använts av de olika ägarna sedan det närmast föregående köpet. En tillgång kan alltså skifta karaktär från personlig tillgång till kapitalplacering eller vice versa hos en ny ägare, beroende på hur tillgången har använts av honom. Se vidare Skatteverket 2010-09-21, dnr 131 618646-10/111.

Skattepliktig del

Kapitalvinster är som huvudregel skattepliktiga till 100 % men vinster upp till 50 000 kr per år beskattas inte utan är skattefria. Regeln är utformad som ett grundavdrag. Dvs. har försäljning av flera olika personliga tillgångar skett så är det den sammanlagda vinsten som överstiger 50 000 kr som är skattepliktig. Detta grundavdrag gäller varje ägare. Eftersom

25 % av försäljningspriset får dras av som anskaffningsutgift, kan personlig egendom säljas för 66 666 kr varje år skattefritt.

Inget avdrag för kapitalförlust

Kapitalförlust är inte avdragsgill (52 kap. 5 § andra stycket IL). Den förslitning av egendomen eller annan värdenedgång som föranleder förlusten får anses som en inte avdragsgill personlig levnadskostnad.

Begränsat skattskyldiga

En begränsat skattskyldig person är inte skattskyldig i Sverige för avyttring av andra tillgångar.

Sakregister

Ackord, 879, 1139
Advokatkostnad, 807
AGB, 664
AGE, 664
Aktiefond, 1055, 1060
Aktieindexobligation, 905, 1031, 1054
– delvis garanterad avkastning, 920
– garanterad avkastning, 1054
– kapitalvinstberäkning, 1054
– skatteavtal, 1054
– utländsk valuta, 1144
Aktieindexoption, 1063
Aktiekorgsbevis, 1031
Aktieoption, 1062, 1070
– förfall, 1070
– innehavare, 1070
– kvittning, 1070
– lösen, 1070
– premie, 1070
– ufärdare lång option, 1071
– utfärdare kort option, 1070
Aktiesparfond, 1055
Aktiespridning, 910
Aktietermin, 1074
Aktieägarspridning, 910
Aktivitetsstöd, 647
Allemansfond, 1056, 1059, 1060
Allframtidsupplåtelser, 959
Amortering, 1149
– utländsk valuta, 1146
Andel i dödsbo, 1155
Andelsbyten
– begränsat skattskyldig, 1122, 1133
– benefik överlåtelse, 1122
– benefika fång, 1130
– bosatt utomlands, 1131
– efterföljande andelsbyte, 1120, 1129
– ersättning, 1119, 1125
– fondmission, split m.m., 1129
– framskjuten beskattning, 1119
– fusion, 1121, 1126
– genomsnittsmetod, 1121, 1127
– handelsbolag, 1134
– IGOL, 1118
– kontantersättning, 1119, 1126
– kvalificerade andelar, 1123
– kvittning, 1130
– lagerandelar, 1127
– näringsbetingad, 1132, 1134
– röstmajoritet, 1120, 1125
– strukturregel, 1117
– tilläggsköpeskilling, 1130
– turordning, 1121
– turordningsregler, 1128
– underpris, 1132
– uppskovsbelopp, 1125
– uppskovsgrundande andelsbyten, 1124
– utflyttning, 1122, 1132
– uttagsbeskattning, 1132
– verksamhetsavyttring, 1126
Andelshus, 970
Andra intäkter av egendom, 920
Anskaffningsutgift, 865, 884, 960, 962, 1041, 1046, 1049, 1051
– blankning, 1081
– byte, 955

– fastighet förvärvad före år 1952, 962
– fastighet som köpts ut från bostadsrättsförening, 961
– fördelning av anskaffningsutgift, 951
Anställd, 843, 844
Anställningsintervju, 640
Antikvitet, 1154
Arbetsbiträde, 807
Arbetskläder, 604, 798
Arbetskonflikt, 644
Arbetslöshet, 647
Arbetslöshetsersättning
– ersättning från utlandet, 647
Arbetslöshetskassa, 807
Arbetsmarknadsutbildning, 647
Arbetsredskap, 602, 799
– betalkort, 603
– bredbandsuppkoppling, 603
– dator, 603
– telefon, 604
– terminalglasögon, 604
– tidningar, 603
Arbetsresor, 772
Arbetsrum, 787
Assistenter till Europaparlamentariker, 852
Autosurf, 919
Avdragsbegränsning, 735
– blankning, 1082
Avgångsvederlag, 664
Avräkning av utländsk skatt, 909
Avskattning, 1122, 1132
Avyttring, 876, 1033, 1156
– blankning, 1080
– utländsk valuta, 1146
Avyttring av andelar, 1093
Avyttring av andelar i handelsbolag
– avyttring av andelar eller inkråm, 1094
– avyttringsbegreppet, 1096
– begränsat skattskyldig, 1106
– beräkning av omkostnadsbeloppet, 1099
– beskattning i kapital, 1095
– beskattning i näringsverksamhet, 1095
– beskattning i tjänst, 1095
– den justerade anskaffningsutgiften, 1098
– expansionsfonder, 1103
– kapitalförluster, 1097
– kapitalvinster, 1097
– negativ justerad anskaffningsutgift, 1104
– negativ räntefördelning, 1103
– periodiseringsfonder, 1104
– redovisning i deklarationen, 1105
– tidpunkten för beskattning, 1097
– tillskott, uttag, 1099
– verklig förlust, 1097
– överföring av expansionsfonder, 1104
Avyttring av andelar i handelsbolag i vissa fall
– fördelning av handelsbolagets resultat, 1115
– närståendekrets, 1116
– särskilda bestämmelser, 1110
– särskilt bokslut, 1115
– vinst tas upp i näringsverksamhet, 1112
Avyttring av bostadsrätter
– bostadsföretag utanför EES, 988
Avyttring av fastighet, 941
– avyttringsdag, 947
– avyttringstidpunkt, 947
– byggnad på ofri grund, 942
– byte av fastighet, 957
– delavyttring, 952
– ersättning, 955
– ersättning för inventarier, 956, 960

– ersättning överstiger marknadsvärdet, 956
– expropriationsfall, 948
– fastighet i utlandet, 945
– fördelning av avyttringspris, 951
– försäljningsutgifter, 955
– förvärv genom arv, gåva, testamente, bodelning, 963
– huvudsaklighetsprincipen, 944
– ideell andel av, 952
– kontinuitetsprincipen, 943
– köp eller arv, 946
– lagfartskostnad, 945
– näringsbidrag, 960
– samägande, 942
– statligt räntebidrag, 970
– stämpelskatt, 945
– tomtmark, 952
– undantagsförmån, 956
– underpris, 949
– verklig förlust, 949
– vinstberäkning, 954
– ägarlägenhetsfastighet, 941
– överlåtelse av en fastighet, 945
Avyttringstidpunkt, 881
Bandspelare, grammofon o.d., 800
Bankgaranti, 931
Barnpension, 651
– från utlandet, 651
Bedrägerier, 892
Begränsad skattskyldighet, 869, 935, 938
– avyttring av andelar i handelsbolag, 1106
– avyttring av andra tillgångar, 1159
– avyttring av privat- och näringsbostadsrätt, 1001
– fåmansföretag, 1083
– hyresbostäder, 938
– kapitalförlust, 1084
– oäkta bostadsföretag, 1083
– ränta, 935
– schablonintäkt, 1026
– tioårsregeln, 1083
– uppskov vid bostadsbyte, 1003
– uppskovsbelopp, 1021
– utdelning, 935
Begränsat skattskyldig
– framskjuten beskattning, 1122
– särskild inkomstskatt för utomlands bosatta, 565
Belöningsresor, 600
Bemanningsföretag, 738
Benefikt fång, 885, 1040, 1156, 1158
Beräkningsenhet, 950
– alternativregler två eller flera taxeringsenheter, 951
Beskattning av innehavare, 1064
– förfall, 1064
– kvittning, 1064
– lösen genom leverans, 1065
– stängning, 1064
Beskattning av utfärdare, 1065
– förfall, 1065
– kvittning, 1065
– lösen genom leverans, 1067
– option löptid högst ett år, 1065
– option löptid längre än ett år, 1066
– premie, 1065
– stängning, 1065
Beskattningsmyndighet, 835
Beskattningstidpunkt i tjänst, 577
– dispositionsrätten, 581
– drivmedel, 578
– förslitningsavdrag, 583
– hobbyverksamhet, 583
– huvudregel, 578, 582
– personaloptioner, 579, 583
– semesterersättning, 578
– tjänstehund, 583
– trohetsrabatt, 579
– tågresor, 578

– värdepapper, 579, 583
– årskort, 583
Beskattningsår, 865
Betalningsmedel, 1146
Bilförmån, 698
– arbetsredskap, 718
– avräkningsordning, 722
– avställd bil, 714
– beräkning av förmånsvärde, 710
– bevisfrågor, 700
– bilpool, 715
– del av året, 714
– delad dispositionsrätt, 721
– extrautrustning, 707
– husbil, 700
– justering, 716
– lätt lastbil, 718
– miljöbil, 711
– nybilspris, 705
– omfattande tjänstekörning, 713
– ringa omfattning, 700
– sexårsbil, 711
– taxi, 719
– testbil, 720
– tjänstebil, 702
Blandat fång, 876
Blandfonder, 1056
Blankare, 1081
Blankning, 921, 1079
– beskattning, 1080
– blankaren, 1081
– täckningsköp, 1079
– uppköp, 1082
– utlånaren, 1080
Borgenslån, 932
Bostadsföretag, 936
– lättnadsregler, 1000
Bostadsförmån, 729, 731
– schablonvärde, 729
– tjänstebostad, 730
Bostadsrätt, 987
– anskaffningsutgift, 991, 998
– avsägelse, 989
– byte, 990
– delningsprincipen, 987
– dold äganderätt, 988
– ersättning, 990
– exekutiv auktion, 990
– fastighetsavgift, 936, 937
– friköp, 990
– förbättringsutgifter, 992, 996, 999
– försäljningsintäkt, 990, 995, 997
– försäljningskostnader, 991
– hyra, 898
– hyresintäkt, 937
– hyresvärde, 937
– inre reparationsfond, 991, 992, 998, 999
– inte privatbostad, 937
– kapitaltillskott, 994
– karaktär, 988
– konkurs, 990
– lägenhetsutrustning, 991
– näringsbostadsrätt, 995
– ombildningar, 989
– ombyggnad, 992
– omkostnadsbelopp, 991, 995, 998
– oäkta, 997
– reparationer, 993
– skattelättnad utdelning, 938
– skuldränta, 903
– underskott, 997
– uppskov, 997
– utdelning, 937
Bosättningskrav, 1005
Boutredningskostnad, 927
Bredband, 802, 985
Bruttolöneavdrag, 590
Bruttolöneavtal, 591, 593
Byte, 876, 888
Båt, 1154
CAP-avtal, 932
Certifikatförlustförsäkring, 807

CFC, 914
CFD-kontrakt, 1073
Chapter 11, 879
Chapter 7, 879
Copyright, 1154
Courtage, 925
Dag- och veckopendling, 762
Dagbarnvård, 665
Dagbarnvårdares avdrag m.m., 788
Dagpenning, 647
Dator, 801, 926
Definitiv förlust, 882
Deklarationshjälp, 808, 927
Delavyttring, 952, 977
– från lantbruksenhet, 979
– ideel andel, 952
Delningsprincipen
– blandade fång, 886
Delägarrätt, 1029
– liknande konstruktion, 1031
Depåavgift, 925
Diplomat
– utländsk, 834
Diskonteringspapper, 874, 907
Dispositionsrätt, 733
Dold äganderätt, 943, 1008
Dolda fel, 963
Drickspengar, 668
Dubbel bosättning, 757, 760
– begreppet flyttat, 761
– förmån, 764, 765
– studerande, 758
Egenavgifter, 652, 810
Egendomslivränta, 956
EGTS, 914
Ej godkända friskvårdsaktiviteter
– bergsbestigning, 609
– drakflygning, 609
– forsränning, 609
– golf, 609
– kanot- och kajakpaddling, 609
– ridning, 609
– segling, 609
– snowboardåkning, 609
– sportdykning, 609
– surfning, 609
– utförsåkning, 609
– vattenskidåkning, 609
Ekonomisk förening
– andel, 835
Engångsbelopp, 649
Ersättning för att avstå hyresrätt, 900, 920
Ersättning sakskada, 590
Ersättningsbostad, 1007
– benefika fång, 1020, 1022
– billigare ersättningsbostad, 1012
– bosättning, 1011
– byggkostnader, 1012
– flera bostadsrätter, 1009
– flera ersättningsbostäder, 1009
– husbåt, 1008
– inom EES-området, 1009
– preliminärt uppskovsbelopp, 1013
– tidigare förvärvad fastighet, 1012
Ersättningsfond, 961, 974
– avskattning, 973
EU-anställda
– assistenter till parlamentariker, 852
– europaparlamentariker, 852
– nationella experter, 847
– tjänstemän, 845
Europabolag, 914
Europaparlamentariker, 843, 851, 852
Europeiska universitetsinstitutet, 853
Exekutiv auktion, 948
Exemptavtal, 928, 940, 1084, 1107
Exercise, 620
Experter, 637
Expropriation, 948, 1006
Facklitteratur, 802
Facktidskrift, 926
Familjehem, 792
FAO, 857

Fastighet, 941
– beskickningsfastighet, 836
Fastighet utomlands, 942, 962
Fastighetsavgift, 936, 937, 938
Fastighetsoption, 921
Fastighetsreglering, 957
Fastighetsskatt, 936
Felräkningspengar, 799
Financial Spread Betting, 1074
Fission
– anskaffningsutgift, 1045
– lex Asea, 1045
Flyttningsersättning, 642
FN, 856, 857, 858
– sakkunniga, 856, 858
– tjänstemän, 855, 856
FN-personal, 601
Fondaktierätt, 1030, 1042, 1044
Fondandel, 1056
Fondemission, 917
Fordran i utländsk valuta, 1143
Fordringar, 1138
Forskarskattenämnden, 638
Forwards, 1073
– kontrakt, 1074
Framskjuten beskattning, 580
Fri försäkring under tjänsteresa, 598
Fri kost, 596, 691
– allmänna transportmedel, 596
– fri frukost på hotell, 596
– fri försäkring under tjänsteresa, 598
– fri kvällsbuffé på hotell, 597
– fri logi under tjänsteresa, 598
– HVB-hem, 694
– justering, 693
– normal lunchmåltid, 692
– personalrestaurang, 695
– personlig assistent, 697
– praktikant, 694
– representation, 597
– skolpersonal, 697
– snabbmat, 693
– vårdpersonal, 697
Fri logi vid tjänsteresa, 598
Fri skatt
– hypotetisk skatt, 592
Frimärke, 1154
Friskvård, 608
Fritt drivmedel, 722
Funktionshindrade, 794
Fusion, 1039
Futures, 1073
Futureskontrakt, 1076
– kvittning, 1076
Förbjudna lån, 653
Förbättringsutgifter, 963
– ej styrkta, 967
– förbättrande reparationer, 964
– grundförbättringar, 964
– ny-, till- eller ombyggnad, 964
– näringsfastighet, 968
– privatbostadsfastighet, 963
– statligt räntebidrag, 970
Företagshälsovård, 632
Förfall, 1064, 1065, 1070
Förlagsbevis, 1138
Förlust, 1077
– aktieindexoption, 1077
– aktieoption, 1077
– aktietermin, 1077
– blankning, 1082
– ränteoption, 1078
– räntetermin, 1078
– valutaoption, 1078
– valutatermin, 1078
Förmåner, 689
Förmånsbeskattad tillgång, 889
Förpliktelser, 884
Förskottsränta, 874
Förslitningsavdrag, 582
Försträckning, 880
Försäkringsersättning, 984
Försäkringspremiefond, 1056, 1060
Försäljningspristävling, 600
Förtida inlösen av lån, 930

Förtäckt utdelning, 916
Förvaltningsutgift
– avbetalningstillägg, 925
– aviseringsavgift, 924
– bankfacksavgift, 924
– bankgaranti, 926
– bolagsstämma, 927
– boutredningskostnad, 927
– Courtage, 925
– deklarationshjälp, 927
– depåavgift, 925
– expeditionskostnad, 925
– facktidskrift, 926
– fondförsäkring, 924
– förmyndararvode, 924
– förvaltare, 924
– god man, 925
– inkassokostnad, 925
– inteckningsutgift, 925
– konferens, 927
– kontorskostnad, 925
– kurs, 927
– porto, 925
– rabatt, s.k. kick back, 924
Förvaltningsutgifter, 940
Förvärvskälla, 864
Föräldrapenning
– barseldagpenge, 645
– barselsorlov, 645
– ersättning från utlandet, 645
– kontantstøtte til småbarnsforeldre, 646
Föräldrapenning, vårdbidrag, 645
Garant i nyemission, 1072
– garantiprovision, 1072
– garantiåtagande, 1072
Genomsnittsberäkning
– blankning, 1081
Genomsnittsmetoden, 884, 1041, 1049, 1052, 1156, 1158
– blankning, 1082
Glasögon och kontaktlinser, 805
God mansarvode, 925
Godkända friskvårdsaktiviteter
– akupressur, 608
– akupunktur, 608
– bangolf, 608
– bowling, 608
– dans, 608
– gymnastik, 608
– kinesiologi, 608
– kontorsmassage, 608
– kostrådgivning, 609
– osteopati, 608
– qigong, 608
– racketsporter, 608
– rökavvänjning, 609
– spinning, 608
– styrketräning, 608
– tai chi, 608
– vanliga lagidrotter, 608
– zonterapi, 608
Grant, 620
Grupplivförsäkring, 635
Gruppsjukförsäkring, 636
Gruvrätt, 1154
Gåva av utdelning, 913
Gåvoaktier, 1042
Gåvor till anställda
– julgåva, 614
– minnesgåva, 615
– sedvanlig jubileumsgåva, 614
– till ideell organisation, 615
Gäldenärsbyte, 1149
Handelsbolag, 1093
Handpenning, 921
Hemresor, 668, 767
– bilavdrag, 768
– billigaste färdsätt, 768
– godtagbara kommunikationer, 769
– i samband med tjänsteresa, 769
– tåg och flyg, 768
– årskort, 768

Hobbyverksamhet, 811, 867
– biodling, 818
– förslitningsavdrag, 816
– gränsdragning, tjänst/näringsverksamhet, 813
– hästsport och hästuppfödning, 817
– idrottslig utövning, 818
– kontanta utgifter, 819
– kulturell verksamhet, 817
– mervärdesskatt, 820
– nystartad verksamhet, 813
– redovisar hobby som näringsverksamhet, 813
– schablonavdrag, 820
– sociala avgifter, 820
– speciellt om kostnader i hobby, 819
– tjänst/kapital, 814
– underskott, 811
– verksamheter av hobbykaraktär, 817
Hot i arbetet
– skydd, 591
Hund i tjänsten, 806
Husvagn, 1154
Huvudsaklighetsprincipen, 944, 946, 948
HYIP, 919
Hyresersättning, 670
Hyresrätt, 867
Hälso- och sjukvård, 629
– definition, 629
– flygare, 631
– hälsoundersökning, 633
– icke offentlig finansierad vård, 631
– kringkostnader, 631
– motion på recept, 634
– offentligt finansierad vård, 630
– provrörsbefruktning, 630
– skönhetsoperationer, 630
– tandvård, 631
– vaccinationer, 632
– vård till anhöriga, 631
– vård utomlands, 632
Hörapparat, 805
IBRD, 858
ICAO, 858
IDA, 858
Idrottsredskap, 609
Idrottsutövare, 671, 795
IFAD, 858
IFC, 858
ILO, 857
IMF, 858
Immunitet och privilegier
– lag om, 837
IMO-konventionen, 857, 859
Indexobligation, 905, 1053
Indextillägg, 904
Indirekt förmån, 588
Inköpsrätt, 1035
Inlösen, 957, 1037, 1146
– utländsk valuta, 1146
Inlösenrätt, 1038
Innehavare, 1062, 1064
Insatsemission, 875
Instrument, 799
Instrument, musik, 801
Inställelse- och arbetsresor, 641
Inställelseresor, 771
Insättningsgaranti, 921
Inteckningskostnad, 925, 961
Interimsbevis, 1029
Internet, 802
Investerarskydd, 921
Investeringsfond, 911, 1039, 1060, 1083, 1107
– andel, 1055
– anskaffningsutgift, 1059
– beskattningstidpunkt, 1057
– delning, 1057
– fusion, 1058
– kapitalförlust, 1060

– omkostnadsbelopp, 1059
– sammanläggning, 1057
– schablonintäkt, 1057
– sicav, 1060
– utländsk, 1058
ITU, 858
Jourhem, 793
Kapitalandelsbevis, 1030, 1033, 1040
Kapitalandelslån, 912
Kapitalförlust, 1047, 1060, 1077, 1149, 1159
– fordringar, 1141
– kvittning, 890
– onoterade andelar, 1089
– verklig, 948
Kapitalförsäkring, 1157
Kapitalplaceringsobjekt, 1155
Kapitalvinst, 1085
– byte, 888
– onoterade företag, 1085
– svenska fordringsrätter, 1137
– valutakursförändringar, 887
Karaktärsbyte, 973
Klassificering av derivatinstrument, 1078
Klyvning, 957
Kommunalpolitiker, 804
Konferensresa, 598
Konkurs, 1034
– avyttring, 877
Konst, 1154
Konstkonsortie, 1154
Konsumerat omkostnadsbelopp, 959, 983
Kontantprincipen, 577
Kontinuitetsprincipen, 885, 943, 963
Kontrolluppgift, 935
Konvention, 856
Konvertering, 880, 1040
Konvertibel, 905, 1048
– anskaffningsutgift, 1049
– genomsnittsmetod, 1049
– konvertering, 1049
– schablonmetod, 1049
– utländsk valuta, 1143
Konvertibla skuldebrev, 1143
Konvertibla vinstandelsbevis, 1049
Konvertibler, 1143
Korsvis försäljning, 891
Kostförmån, 690
Kupongskatt, 935
Kvittning, 1063, 1064, 1065
Kvotering, 954
Köp eller gåva, 944
Köp- eller säljoption, 1030
Leasehold, 899, 1156
Ledarhund, 805
Levnadskostnad, 868
– kapitalavbetalning på skuld, 868
– kostnadsränta enligt skattebetalningslagen, 868
– ränta enligt studiestödslagen, 868
Lex ASEA, 912
Likvidation, 878, 1035
– skatteavtal, 1084
Livränta, 648, 867, 956
– egendomslivränta, 648
– personskada, 648
Lotterivinst, 662, 919
– Autosurf och HYIP, 919
– pokerspel, 920
– spel över Internet, 919
– totalisatorspel, 919
Lån av värdepapper
– blankning, 1079
Läkarundersökning, 804
Lärare vid Europaskolor, 850
Lättnadsbelopp, 1085
Lättnadsregler, 1002, 1085
– bostadsföretag inom EES, 1088
– utländsk juridisk person, 1087
Lön i utländsk valuta, 591
Lösen, 1076
Lösen genom leverans, 1063, 1065, 1067
Marknadsnoterad, 1042

Marknadsobligation, 1138
Marknadsvärdet, 689
– förmån av speciell natur, 690
– värderingsprinciper, 689
Medlemsavgifter, 808
Minskning av aktiekapitalet, 917
Minskning av reservfonden, 917
Motion, 608
Mötesdeltagare, 843
Nationalsocialistisk förföljelse, 675
Nationella experter, 843, 847
Nettning, 1074
Nettolön, 582
Nettolöneavtal, 592
Nollkupongare, 908
Nyttjanderätt, 899, 1154
Obligation utan kupong, 906
Obligationer, 1138
Obligationsöverkurs, 904
Officials, 845
Omkostnadsbelopp, 884, 960, 1041
– allframtidsupplåtelse, 982
– anskaffningsutgift, 960
– fördelning av förvärvspris, 951
– förvärv genom arv, gåva, testamente, bodelning, 963
– konsumerat omkostnadsbelopp, 983
– skadeersättning, 984
Omstämpling av aktier, 1033
Omsättning av lån
– utländsk valuta, 1150
Omvandlingsrätt, 917, 1034
Omvända konvertibler, 1031
OMX-option, 1071
OMX-termin, 1074
– futures, 1074
Option, 1039, 1062
– kvittningsregler, 1077
– löptid högst ett år, 1066
Optioner och terminer avseende råvaror, 1154
Optionslån, 1050
– anskaffningsutgift, 1051
– unit, 1051
– utländsk valuta, 1144
Optionsskuldebrev, 1138
OTC-optioner, 1064
OTC-termin, 1075
Pantlåneavgift, 931
Parkering, 669
– garageplats, 669
Parkeringsböter, 670
Partiell fission
– utdelning, 913
Partiella andelsbyten, 1134
Pension, 576, 679
– delpension, 682
– direktpension, 680
– tjänstepension, 680
Pensionsförsäkring
– premie, 933
Pensionskostnad
– avgångsvederlag, 683
Pensionsutgifter, 799
Periodiskt understöd, 577, 653
Permanentbostad, 1005
Permitteringsersättning, 648
Personalfest, 599
Personalförmåner, 607
Personaloptioner, 620
– anskaffningsutgift, 889
– beskattningstidpunkt, 621
– uppgiftsskyldighet, 626
Personalrabatt, 610
– koncern, 611
– kundtrohetsrabatt, 612
– ordinarie utbud, 611
– rabatt i efterhand, 612
– rabatt på affärsmässiga grunder, 611
– sedvanlig personalrabatt, 612
– uppgiftsskyldighet, 613
Personalvårdsförmåner, 606
Personliga levnadskostnader, 891
– utländsk valuta, 1145

Personliga tillgångar, 1155
Pokerspel, 920
Porto, 925
Preliminärt uppskovsbelopp, 1013
Premie, 1070
Premieobligationer, 904, 1138
Pristävlingar, 661
– gränsdragning lotteri – tävlingsvinst, 662
– pokerspel, 663
– poängbevis, 663
– prestation, 661
Privatbostad
– avyttring, 986, 1002
Privatbostadsfastighet
– avdrag, 895
– förmånsvärde, 893
– hyresintäkter, 894
– privatbostadsfastighet i utlandet, 894
– uthyrning till arbetsgivare, 895
Privatbostadsföretag
– utländska ägarformer, 988
Psykoanalys, 805
Realränteobligationer, 908, 1140
Reducering för kostförmån
– hotellfrukost, 756
– inrikes resa, 755
– kost på transportmedel, 756
– utrikes resa, 756
Regressfordran, 933
Rehabilitering, 633
– arbetsgivarens avdragsrätt, 634
– förebyggande behandling, 633
Representation, 796
Reseförmån, 724
– flyg, 724
– trafik- och resebyråföretag, 724
– tåg, 725
Resekostnad vid tjänsteresa, 741
– andra fordon, 742
– avdrag utöver schablonen, 743
– avdragsschablon, 741, 742
– bilkostnader, 741
– egen släpvagn, 743
– eget årskort, 745
– förmånsbil, 741
– lånad/leasad bil, 741
– motorcykel och mopedbil, 742
– parkeringsavgifter, 743
– resor på tjänsteorten, 744
– riksdagsledamöters resor med egen bil, 744
– tjänsteresa eller arbetsresa, 744
– tjänsteresa eller hemresa, 745
– tjänsteresa och privat resa, 744
– trängselskatt, 743
Resekostnadsersättning, 676
Resevaluta, 1145
Resor till och från arbetet, 772, 776
– aktivitetsstöd, 780
– allmänna förutsättningar, 772
– allmänt kommunikationsmedel saknas, 777
– bilen används i tjänsten, 778
– båtresor, 773
– flera arbetspass, 775
– flextid, 776
– färdväg, 776
– garage- eller uppställningsplats vid arbetsplatsen, 779
– lärare, 776
– motorcykel och moped, 773
– musiker m.fl., 781
– pendlingsstöd, 779
– rehabilitering, 780
– resa med taxi, 782
– resor, arbetsplats-sommarstuga, 773
– tidsvinst, 775
– tidsvinst del av året, 776
– väg-, bro- och färjeavgift, 774
– ålder, sjukdom, funktionshinder, 779
Revisorsbehörighet, 809

Riksdagsledamot, 803
– kampanjbidrag, 804
– kampanjkostnader, 804
Royalty, 1154
Rullning i tjänst, 586
Rådet, 846
Råvaror, 1154
Råvaruoption, 1063
Ränta, 928, 935, 938
– avbetalningsköp, 930
– benefik barnrevers, 931
– betalning för makes räkning, 933
– egen skuld, 932
– levnadskostnad, 928
– skattekonto, 930
– studielån, 929
Räntebegrepp, 927
Räntebidrag, 970
Räntefond, 1056, 1059
Räntefria lån, 906
Ränteförmån, 725
– svensk valuta, 727
– utländsk valuta, 728
Räntegaranti, 932
Ränteinkomst, 904
Räntekompensation, 874, 905, 930
Ränteoption, 1063
Räntetermin, 1074
Räntetillägg, 1151
Ränteutgifter, 869, 896, 938
Rätt till ränta
– försäljning, 905
Rätt till utdelning, 916
Rättegångskostnad, 807
Rättighet, 1154
Sakskada, 590
Sakutdelning, 911
Samlingar, 1154
SAR, 624
SCE-förening, 914
Schablon, 1156, 1158
Schablonavdrag, 895
Schablonintäkt, 1026
– beräkningstidpunkt, 1026
– frivillig återföring, 1027
– preliminärt uppskov, 1027
– utländsk ersättningsbostad, 1028
Schablonmetoden, 885, 1042, 1049, 1052
Semesterbostad, 731
Servitutsupplåtelse, 959
Sexmånadersregeln, 848
SICAV-bolag, 1056
Sjuk- och olycksfallsförsäkring, 634
Sjukpenning, 644
– ersättning från utlandet, 645
– sygedagpenge, 645
Sjukvård, 629, 804
– flygare, 631
– icke offentlig finansierad vård, 631
– offentligt finansierad vård, 630
– tandvård, 631
– vaccinationer, 632
– vård till anhöriga, 631
– vård utomlands, 632
Sjöinkomst, 823
– bareboat charter, 825
– fjärrfart, 825
– fri kost, 828
– inre fart, 825
– klassificering av fartyg, 825
– kontrolluppgift, 830
– kostersättning, 827
– logi ombord, 829
– närfart, 825
– resor till och från fartyg, 828
– resor till passagerarfartyg, 828
– semesterlön, 823
– sjuklön, 823
– sjöinkomstavdrag, 823
– sjöman, 824
– skattereduktion, 823
– tjänsteställe, 828

– utländskt fartyg, 830
– vederlagslön, 823
– ökade levnadskostnader, 829
Skadestånd, 672
– anställda, 673
– arbetsrättsligt, 672
– ekonomiska, 672
– ideellt, 672
Skattefria ersättningar, 771
Skattekompensation, 591
Skattereduktion, 865
– byggnadsarbete, 985
Skattetillgodohavande, 915
Skogskonto, skogsskadekonto, 867
– ränta, 867
Skulder i utländsk valuta, 1146
– räntetillägg, 1151
Skuldsanering, 874
Skyddskläder, 798
Skyddsutrustning, 798
Slutligt underskott, 933
Smycke, 1154
Sparandedirektivet
– avräkning, 909
– återbetalning, 909
Sparat lättnadsutrymme, 1089
Split, 917
Standardiserade optioner, 1062
Startavgifter, 610
Statligt anställda
– merkostnadstillägg, 637
– stationerade utomlands, 636
Statligt räntebidrag
– för bostadsändamål, 866
– återbetalning, 868
Statsministerns tjänstebostad, 606
Statsrådsbil, 606, 700
Stipendier, 661
– ersättning för arbete, 655
– facklig, 658
– från arbetsgivare, 655
– konstnärsbidrag, 657
– Marie Curie-stipendium, 661
– periodicitet, 656
– priser och belöningar, 658
– resestipendier, 657
Stockholms internationella fredsforskningsinstitut (SIPRI), 674
Strejkersättning, 644
Strukturerad produkt, 1053
Studie- och konferensresor, 598
– inslag av nöje och rekreation, 598
Studiecirkelledare, 800
Studielån, 809
Studiestöd, 646
Stängning, 1064
Stängning genom kontantavräkning, 1064, 1065
Svenska delägarrätter, fordringsrätter, 1083, 1106
Syntetisk option, 624
Syntetiska optioner, 580
Säljrätt, återköp, 1039
Särskilt depåbevis, 1029
Tailor Made optioner, 1064
Tailor Made termin, 1075
Taxeringsenhet, 950
Teckning av lån, 1050
Teckningsoption, 1030
– avyttring, 1052
Teckningsrätt, 916, 1030, 1039, 1044, 1050
Termin, 1072
– aktieindextermin, 1030
– aktietermin, 1030
– kvittningsregler, 1077
Terminalglasögon, 604
Terminsavtal, 1076
TFA, 644
Tillfälligt arbete, 757
– bostadsförmån, 764
– långvariga byggprojekt, 759
– studerande, 758
– övergår i fast anställning, 758

Tillgång för personligt bruk, 1158
– anskaffningsutgift, 1158
– benefikt fång, 1158
– grundavdrag, 1158
Tillgång inte för personligt bruk, 1156
– anskaffningsutgift, 1156
– benefikt fång, 1156
– kapitalförlust, 1157
Tilläggsköpeskilling, 882, 947
Time-sharerättighet, 1156
Time-sharing, 899
TIN-nummer, 935
Tioårsregeln, 1083
Tjänstekort, 599
Tjänstemän, 845
Tjänsteresa, 736, 741
Tjänsteställe, 736
– alternativregel, 737
– arbete delvis i bostaden, 740
– artister och musiker, 738
– bemanningsföretag, 738
– byggnads- och anläggningsbranschen, 737
– flera arbetsplatser, 739
– huvudregel, 737
– idrottsdomare, 739
– riksdagsledamöter, 738
– servicetekniker, 737
– sjömän, 738
– styrelseledamöter, 738
– undantagsregel, 737
TM-option, 1064
TM-termin, 1075
Tomtmark, 952
Tomträttsavgäld, 930
Tremånadersregeln, 746
– arbetsfria dagar, 747
– avbrott pga. ny tjänsteresa, 747
– begreppet ort, 748
– byte av nattlogi, 748
– deltidsarbete, 747
– halvdagstraktamente efter tre månader, 746
– koncentrerad arbetstid, 747
– kontinuerligt arbete på två orter, 748
– kortare uppehåll, semester- och sjukdom, 747
– uppehåll i löpande förrättning, 747
Trettiodagarsregeln, 1145
Trygghetsrådet, 646
Tröghetsregeln, 943
Tvångsinlösen, 1036
Tävlingsvinst, 920
UCITS-direktivet, 1058
Undantagsförmån, 956, 961
Underpris, 876, 949
Underskott, 940
Underskott av kapital, 865
UNHCR, 857
Uppdelning
– lex Asea, 1045
– partiell fission, 1046
Upphovsmannakonto, 867
– ränta, 867
Upplupen ränta, 1040
Upplösning
– ekonomisk förening, 918
– ideell förening, 918
– utskitftning bostadsrättsförening, 918
Uppskov vid bostadsbyten, 1003
Uppskovsbelopp, 1011
– begränsning av uppskovsbelopp, 1015
– preliminärt uppskovsbelopp, 1013
– slutligt uppskovsbelopp, 1011
UPU, 858
Ursprungsbostad, 1004
– andel i oäkta bostadsföretag, 1024
– bosättningskrav, 1005
– flera bostadsrätter, 1006
– flera ursprungsboställer, 1006

– inom EES-området, 1004
Utbildning, 626, 786
– fåmansföretag, 627
– förmån av begränsat värde, 628
– omstrukturering, 626
– under pågående anställning, 628
Utbildningsbidrag, 646
Utbildningsstipendier, 654
Utdelning, 910, 914, 935, 936, 937, 940, 1085
– onoterade företag, 1085
Utflyttning, 1040
Utfärdare, 1062, 1065
Utgiftsränta, 872, 927
Utländsk
– honorärkonsul, 835
Utländsk fordringsrätt, 1143
Utländsk källskatt, 909
Utländsk valuta, 591, 1144
Utländska fordringsrätter
– konvertibla skuldebrev, 1143
– optionslån i utländsk valuta, 1144
– utländsk valuta, 1144
– valutaterminer, valutaoptioner m.m., 1144
Utländska pensioner, 684
Utländska pensionsförsäkringar, 651
Utnyttjande av rättighet, 1039
Utrikes tjänsteresa, 753
– i flera länder, 755
– logikostnad, 754
– längre tid än tre månader, 754
– nattschablonen, 755
– normalbelopp, 753
– traktamentsersättning inte utgått, 754
Utskiftning, 1035, 1037
Utskiftning från utlandet, 914
Utträde ur ekonomisk förening, 877
Utvecklingsersättningar, 646
Valutahandel, 1144
Valutaindexobligation, 1144
Valutakorglån, 1146
Valutakurs, 591, 865
Valutakursförändring, 1149
Valutakursvinst, 869
Valutaobligation, 1144
Valutaoption, 1063
Valutatermin, 1074
Warrant, 1063
– råvaror, 1063
Verklig förlust, 890
Verktyg, 799
Vesting, 620
WHO, 858
Wien-konvention
– 1961 års, 837
– 1963 års, 839
Villkorliga aktieägartillskott, 911
Vinstandelsbevis, 1030
Vinstandelslån, 905
Vinstandelsstiftelse, 673
WIPO, 858
WMO, 858
Värdepapper
– beskattningstidpunkt, 618
– från arbetsgivaren, 616
– förmånligt förvärv, 616
– förvärv, 616
– gränsdragning värdepapper/personaloption, 622
– omfattande inskränkningar, 619
– värdering, 620
Växelkurs, 591, 865
Växling, 1146
– utländsk valuta, 1146
Yttre lösöre, 1154
Årskort, 578, 599
– lokala kort, 600
– regionala kort, 600
Årsskiftesbetalningar, 872
Återbetalning av lön, 584
Återföring av uppskovsbelopp, 954, 1020
– avyttring av ersättningsbostad, 1020

– benefik överlåtelse, 1022
– frivillig återföring, 1022
Återföring av värdeminskningsavdrag, 961, 970
Återköp, 1037, 1039
Ädelmetall, 1154
Ädelsten, 1154
Ärvda aktier, 1042
Ökade levnadskostnader vid tjänsteresa, 745
– avbruten måltid ambulansförare, 749
– avdragets beräkning, 749
– avresedag, hemresedag, 751
– chaufförer, 753
– ej halvt nattraktamente, 753
– faktisk utgift lägre än schablon, 752
– förlängd tjänsteresa, 750
– högre avdrag, 750
– inte fått traktamente, 750
– logikostnad, 751
– maximibelopp, 750
– nattarbete, 752
– normalbelopp, 753
– sjukhusvistelse på tjänsteort, 750
– traktamente, 749
– vanlig verksamhetsort, 745
– övernattning, 749
– övernattning i husbil, 752
– övernattning i lastbilshytt, 751
Ökade levnadskostnader, tillfälligt arbete, dubbel bosättning, 757
– doktorander, 783
– flera arbetsplatser, 760
– gästforskare, 784
– lärare, 784
– tidsbegränsat förordnande, 759
– vuxenutbildning, 784
Överskott av förvärvsinkomster, 939
Övervakare inom kriminalvården, 795