Innehåll

11 Beräkning av skatteavdrag för preliminär skatt 1

11.1 Innehåll 1

11.2 Definitioner 1

11.2.1 Regelbunden ersättning 1

11.2.2 Huvudinkomst 2

11.3 Underlag för beräkning av skatteavdrag från ersättning för arbete 2

11.3.1 Huvudregler 2

11.3.2 Förmån av framtida förvärv av värdepapper 3

11.3.3 Rabatt, bonus eller annan förmån 4

11.3.4 Ersättning eller förmån från utlandet som har sin grund i en anställning i Sverige 5

11.3.5 När ska förmåner och ersättningar beaktas? 6

11.3.6 Värdering av förmåner 7

11.3.6.1 Huvudregel 7

11.3.6.2 Schablonvärderade förmåner 10

11.3.6.3 Semesterbostad 13

11.3.6.4 Förmån av fri skatt 13

11.3.6.5 Justerat förmånsvärde 15

11.3.7 Hemresor 16

11.3.8 Inställelseresor 17

11.3.9 Förmån av hushållsarbete 19

11.3.10 Avdrag för utgifter i arbetet 19

11.3.10.1 Allmänt 19

11.3.10.2 Avdrag enligt schablon 21

11.3.10.3 Avdrag för näringsidkares utgifter 24

11.3.10.4 Avdrag för avgifter i tjänsten 25

11.4 Skatteavdrag från ersättning för arbete till en fysisk person 26

11.4.1 Skatteavdrag enligt tabell 26

11.4.2 Allmän eller särskild skattetabell 26

11.4.3 Skatteavdrag med 30 % 27

11.4.4 Obligatorisk förhöjning av skatteavdrag 29

11.4.5 Frivillig förhöjning av skatteavdrag 29

11.4.6 Skatteavdrag från förskott 30

11.4.6.1 Lön eller lån 31

11.4.6.2 Avräkningskonto 31

11.4.7 Tantiem 32
11.4.8 Skatteavdrag från lön till skolungdom 33
11.5 Skatteavdrag från ersättning för arbete till en juridisk person 34
11.6 Skatteavdrag från ränta, utdelning och annan avkastning 34
11.7 Skyldighet att följa och visa upp beslut 34

11 Beräkning av skatteavdrag för preliminär skatt

11.1 Innehåll

Reglerna om hur skatteavdraget ska beräknas på ersättningar för arbete respektive på räntor och utdelningar m.m. finns i 11 kap. SFL. I det kapitlet finns bestämmelser om

- definitioner (11 kap. 2 och 3 §§ SFL), se avsnitt 11.2,
- underlag för beräkning av skatteavdrag från ersättning för arbete (11 kap. 4–15 §§ SFL), se avsnitt 11.3,
- skatteavdrag från ersättning för arbete till en fysisk person (11 kap. 16–23 §§ SFL), se avsnitt 11.4,
- skatteavdrag från ersättning för arbete till en juridisk person (11 kap. 24 § SFL), se avsnitt 11.5,
- skatteavdrag från ränta, utdelning och annan avkastning (11 kap. 25 och 26 §§ SFL), se avsnitt 11.6 och
- skyldighet att följa och visa upp beslut (11 kap. 27 § SFL) se avsnitt 11.7.

Kapitlet innehåller i huvudsak reglerna för hur skatteavdrag från ersättning för arbete till fysiska respektive juridiska personer ska beräknas, om hur olika förmåner ska värderas, om skattetabeller och om när skatteavdrag med 30 % ska göras. Några paragrafer behandlar skatteavdrag från ränta, utdelning och annan avkastning. Kapitlet inleds med en paragraf som beskriver innehållet i kapitlet (11 kap. 1 § SFL).

11.2 Definitioner

11.2.1 Regelbunden ersättning

Med begreppet ”regelbunden ersättning” avses sådan ersättning för arbete som gäller en bestämd tidsperiod och som betalas ut till en fysisk person vid regelbundet återkommande tillfällen (11 kap. 2 § SFL). Om en ersättning är regelbunden

eller inte har betydelse vid valet av vilken skattetabell som ska tillämpas, dvs. om skatteavdrag ska beräknas enligt allmän eller särskild tabell eller enligt tabell för engångsbelopp.

11.2.2 Huvudinkomst

Begreppet ”huvudinkomst” definieras i 11 kap. 3 § SFL. Med huvudinkomst avses sådan regelbunden ersättning som utgör en fysisk persons huvudsakliga ersättning för arbete. Begreppet är begränsat till fysiska personer och till ersättning för arbete. Definitionen har ändrats i sak genom införandet av SFL. Om den som betalar ut ersättning som är huvudinkomst och tillsammans med ersättningen betalar ut retroaktiv lön eller annan ersättning som inte är regelbunden, ingår även den sistnämnda ersättningen i huvudinkomsten (11 kap. 3 § andra stycket SFL). Till skillnad från vad som tidigare har gällt kan däremot en oregelbunden ersättning som inte betalas ut tillsammans med en regelbunden ersättning aldrig bli en huvudinkomst. Detta innebär att skatteavdrag vid varje utbetalning av sådan ersättning ska göras med 30 % (se 11 kap. 20 § SFL).

11.3 Underlag för beräkning av skatteavdrag från ersättning för arbete

11.3.1 Huvudregler

Kontant ersättning

Huvudreglerna anger att i underlaget för beräkning av skatteavdrag från ersättning för arbete ska det ingå kontant ersättning som en utbetalare är skyldig att göra skatteavdrag från enligt 10 kap. (11 kap. 4 § punkt 1 SFL). I 10 kap. SFL finns huvudreglerna för vem som ska göra skatteavdrag och från vilka ersättningar avdraget ska göras.

Förmåner

Vidare sägs att värdet av förmåner som ges ut av utbetalaren ska ingå i underlaget för beräkning av skatteavdrag. Det anges uttryckligen att bara förmåner som är skattepliktiga enligt IL ska beaktas (11 kap. 4 § punkt 2 SFL). Bestämmelsen avser förmåner som ges ut av den som också betalar ut kontant ersättning för arbete eftersom ett skatteavdrag inte kan verkställas från en ersättning som enbart ges ut i form av en skattepliktig förmån.

Annan utgivare

I vissa fall ska en utbetalare anses ha gett ut en ersättning eller förmån som enligt 5–7 §§ rent faktiskt har getts ut av någon annan (11 kap. 4 § punkt 3 SFL). Det gäller personaloptioner från utländsk utgivare (5 §), rabatter och bonus på grund av kundtrohet eller liknande (6 §) samt vissa ersättningar från

utländska utgivare när anställningsförhållande inte föreligger (7 §). Den som med stöd av detta ska anses som utgivare ska göra skatteavdrag. En förutsättning för att sådan ersättning eller förmån ska ingå i underlaget är att skatteavdrag enligt 10 kap. skulle ha gjorts från motsvarande ersättning eller förmån som ges ut direkt av utbetalaren.

11.3.2 Förmån av framtida förvärv av värdepapper

En sådan förmån som innebär en rätt att i framtiden förvärva värdepapper som avses i 10 kap. 11 § andra stycket IL ska anses utgiven av den i vars tjänst rättigheten har förvärvats (11 kap. 5 § SFL). En sådan förmån ses som retroaktiv ersättning för arbete och ska tas med i underlaget för skatteavdrag när utgivaren av förmånen fått kännedom om att rättigheten har utnyttjats eller överlåtits.

Personaloptioner

Bestämmelsen tar sikte på personaloptioner. En personaloption är en rättighet som riktar sig enbart till anställda inom ett företag eller företagsgrupp. Rättigheten består i att den anställde erhåller en rätt att under vissa förutsättningar köpa aktier till ett i förväg bestämt pris. Rätten att köpa aktierna till det fastställda priset kan utnyttjas först efter en viss kvalifikationstid. Vanligen förfaller personaloptionen, eventuellt efter en kortare karenstid, om anställningen upphör. Beskattningstidpunkten för sådana personaloptioner regleras i 10 kap. 11 § andra stycket IL. Där sägs att 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, ska förmånen beskattas det år då rätten utnyttjas eller överlåts. Fr.o.m. den 1 januari 2009 gäller det även om den skattskyldige har flyttat från Sverige. Se vidare om personaloptioner och arbetsgivaravgifter i Handledning för skattebetalning 2010 (SKV 404), avsnitt 8.2.2.

Om den anställde betalat en ersättning för personaloptionen får denna kostnad dras av det år förmånen ska beskattas.

Exempel

En anställd köper personaloptioner för 100 kr/st. Optionen ger rätt att efter viss tid köpa aktier i ett bolag i koncernen för 150 kr/st. Om den anställde utnyttjar hela optionen och aktierna vid köptillfället noteras till 500 kr har den anställde erhållit en skattepliktig förmån som kan värderas till 250 kr per aktie (= 500 - 100 - 150).

Om den anställde i exemplet ovan förvärvat personaloptionerna från ett utländskt bolag i koncernen, ska han således senast månaden efter det att han utnyttjade personaloptionerna skriftligen underrätta sin svenska arbetsgivare om förmånen (34 kap. 6 § SFL). Den svenska arbetsgivaren ska räkna in värdet 250 kr per aktie i underlaget för skatteavdrag när han fått kännedom om förmånen (11 kap. 8 § SFL).

11.3.3 Rabatt, bonus eller annan förmån

Rabatt, bonus eller annan förmån som getts ut på grund av kundtrohet eller liknande sak anses utgiven av den som slutligt har stått för de kostnader som ligger till grund för förmånen (11 kap. 6 § SFL). Regeln betyder att om en anställd på ett företag erhåller förmåner från ett annat företag, där han inte är anställd, ska den anställdes arbetsgivare göra skatteavdrag beräknat på förmånsvärdet. En förutsättning för detta är att förmånen grundas på de inköp av varor eller tjänster som den anställdes egen arbetsgivare har gjort hos det andra företaget. Regeln tar sikte främst på de bonuspoäng som är vanliga i samband med flygresor och hotellövernattningar. Vid flygresor kan resenären erhålla bonuspoäng, som ofta är personliga, och som innebär att resenären, när han erhållit tillräckligt många poäng, kan erhålla exempelvis en fri flygresa från det rabattgivande flygbolaget. Vid tjänsteresor är det resenärens arbetsgivare som betalat de biljettkostnader som ligger till grund för bonuspoängen. Det är också denna arbetsgivare, som har betalat kostnaderna vid tjänsteresa, som ska betraktas som arbetsgivare även för rabattförmånen trots att någon annan utger förmånen. Skatteavdraget på förmånsvärdet ska således verkställas av den ordinarie arbetsgivaren som också ska redovisa förmånen på kontrolluppgift.

Den anställdes uppgiftsskyldighet

För att arbetsgivaren ska få kännedom om när och i vilken omfattning anställda åtnjutit förmåner av bonuspoäng eller andra liknande rabattförmåner är den anställde skyldig att informera sin arbetsgivare när förmånen utnyttjas. Den anställde ska skriftligen eller på liknande sätt till den kontrolluppgiftsskyldige lämna de uppgifter som behövs för att kontrolluppgiftsskyldigheten ska kunna fullgöras. Uppgiften ska lämnas senast månaden efter det att förmånen utnyttjades, dvs. med en månads förskjutning. Dock får uppgiften till arbetsgivaren inte lämnas senare än den 15 januari påföljande år (34 kap. 6 och 10 §§ SFL).

Om en anställd, som åtnjuter sådan rabatt eller bonus som utgår på grund av kundtrohet eller liknande, inte fullgör sin skyldighet att informera sin arbetsgivare om förmånen, kan han dömas för skatteredovisningsbrott till böter eller fängelse i högst sex månader enligt 7 § andra stycket skattebrottslagen (1971:69).

11.3.4 Ersättning eller förmån från utlandet som har sin grund i en anställning i Sverige

En ersättning eller en annan förmån än personaloption som har getts ut av en utomlands bosatt fysisk person eller av en utländsk juridisk person, ska anses utgiven av mottagarens arbetsgivare i Sverige om

1. ersättningen eller förmånen kan anses ha sin grund i anställningen och
2. det inte finns något anställningsförhållande mellan utgivaren och mottagaren (11 kap. 7 § SFL).

Bestämmelsen avser såväl skattepliktiga förmåner som kontant ersättning från en fysisk person bosatt utomlands eller en utländsk juridisk person. Om förmånen eller ersättningen har sin grund i en anställning hos en svensk arbetsgivare är denne skyldig att räkna med förmånen/ersättningen i underlaget för skatteavdrag. En förutsättning för att så ska kunna ske är givetvis att den svenska arbetsgivaren är skyldig att göra skatteavdrag enligt de allmänna bestämmelserna, dvs. att han eller hon också faktiskt betalar ut kontant ersättning för arbete från vilken skatteavdrag ska göras. Det förutsätts också att det inte finns något anställningsförhållande mellan den utländska utgivaren och mottagaren. Skatteavdraget från sådana ersättningar och förmåner ska göras först när den svenske arbetsgivaren har fått kännedom om dem. Enligt samma regler som gäller för rabattförmåner ska den som erhåller förmånen eller ersättningen skriftligen underrätta sin arbetsgivare senast månaden efter att han fått förmånen eller ersättningen, dock inte senare än den 15 januari påföljande år. Syftet med regeln om att uppgiften ska lämnas senast den 15 januari är att arbetsgivaren ska ges möjlighet att få med ersättningen på den kontrolluppgift som ska lämnas senast den 31 januari. Det innebär att den som fått ersättningen blir beskattad för den för det inkomstår som han erhållit ersättningen (jfr prop. 2001/02:25 s. 201).

11.3.5 När ska förmåner och ersättningar beaktas?

Huvudregeln kontantprincipen

Enligt kontantprincipen, ska inkomster tas upp som intäkt det beskattningsår då de kan disponeras eller på något annat sätt kommer den skattskyldige till del (10 kap. 8 § IL). I prop. 1993/94:90 s. 82 sägs bl.a. följande om beskattningstidpunkten för förmåner: ”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.” I normalfallet föreligger det inga svårigheter att fastställa när förmånen åtnjuts. Arbetsgivaren ska vid varje löneutbetalningstillfälle ta hänsyn till de skattepliktiga förmåner den anställde kan ha åtnjutit under samma period som den kontanta lönen avser. Man kan säga att kontantprincipen också gäller för förmånerna. Vissa undantag härifrån finns då delvis andra regler gäller. Som nämnts är det först om och när en förmån åtnjuts som den kan bli föremål för beskattning. Det är alltså inte tillräckligt att en förmån tillhandahålls. Har den inte åtnjutits ska den inte beskattas. Enligt rättspraxis ställs det dock höga krav på den som har dispositionsmöjligheten att visa att en förmån inte åtnjutits. Det gäller i synnerhet beträffande möjligheten att disponera arbetsgivarens bil privat. Se RÅ 2002 ref. 22 I och II.

Undantag Personaloptioner

Vissa undantag från den nämnda kontantprincipen finns för de ovan nämnda förmånerna i 11 kap. 5–7 §§ SFL. En sådan förmån som avses i 5 §, dvs. personaloptionsförmån från utländsk utgivare ska räknas med i underlaget för skatteavdrag när den som ska anses som utgivare av förmånen, dvs. normalt den svenske arbetsgivaren, har fått kännedom om att rättigheten har utnyttjats eller överlåtits (11 kap. 8 § första stycket SFL). Detta innebär en förändring i förhållande till motsvarande bestämmelse i SBL. Där sägs att sådan förmån ska räknas med då rätten utnyttjas eller överlåts. Skälet till den ändrade skrivningen är att det kan förekomma att den som ska göra skatteavdraget vid den tidpunkten inte känner till att rättigheten har utnyttjats eller att en överlåtelse har skett. I detta fall har det alltså av praktiska skäl gjorts ett undantag från kontantprincipen (prop. 2010/11:165 s. 339 f.). Som nämnts ovan är den som utnyttjat eller överlåtit förmånen skyldig att underrätta sin arbetsgivare i Sverige senast månaden efter om detta dock inte senare än 15 januari påföljande år.

Rabattförmåner

Förmåner och ersättningar som avses i 11 kap. 6 och 7 §§ SFL ska räknas med i underlaget för skatteavdrag när den som ska

anses som utgivare har fått kännedom om dem (11 kap. 8 § andra stycket SFL). Det gäller rabatt- och bonusförmåner respektive ersättningar och förmåner från utländsk utgivare när det inte finns anställningsförhållande.

Ersättning från utländsk utgivare

Beträffande rabattförmånerna gäller att mottagaren underrättar sin arbetsgivare senast månaden efter han fått ersättningarna eller förmånerna dock inte senare än 15 januari påföljande år (34 kap. 10 § första stycket SFL). När det gäller ersättningar från utländsk utgivare ska mottagaren lämna uppgift till sin svenska arbetsgivare snarast och senast den 15 januari året efter det år som uppgiften gäller (34 kap. 10 § andra stycket SFL).

Reseförmåner i rese- och trafikbranschen

Förmån av fri eller delvis fri resa på tåg som värderas enligt de regler som gäller för anställda inom rese- eller trafikbranschen ska anses åtnjuten redan när den anställde disponerar över handling eller dylikt som berättigar till resa (10 kap. 9 § IL). Här kan alltså beskattningen ske redan innan förmånen utnyttjas. Så snart den anställde erhåller det kort eller annat färdbevis som ger rätt till de rabatterade resorna anses förmånen ha uppkommit.

11.3.6 Värdering av förmåner

11.3.6.1 Huvudregel

Av 11 kap. 9 § SFL framgår att förmåner ska enligt huvudregeln värderas enligt bestämmelserna i 61 kap. 2–17 §§ IL om inte annat följer av 10 eller 11 §. Bestämmelsen innehåller huvudregeln för värderingen av förmåner vid beräkning av skatteavdrag, som hänvisar till reglerna i IL om hur förmåner värderas. Undantagen från huvudregeln finns i 10 och 11 §§ och avser bostadsförmån respektive bilförmån och kostförmån. Bestämmelsen i 11 kap. 9 § SFL hänvisar bara till de värderingsregler i IL som utbetalaren ska tillämpa på egen hand, dvs. utan att det finns något beslut av Skatteverket.

Reglerna om beskattning av förmåner i anställningen är omfattande och kan för många upplevas som komplicerade. Det finns såväl skattefria som skattepliktiga förmåner. Det kan uppstå svårbedömda gränsdragningsproblem om vad som är skattepliktigt respektive skattefritt. Det finns olika regler för hur förmåner ska värderas och det finns i vissa fall olika regler för hur samma förmån ska värderas vid beräkning av skatteavdrag, arbetsgivaravgifter och redovisning på kontrolluppgift i förhållande till inkomsttaxeringen. Det kan också innebära svårigheter att bedöma när en förmån uppstår. Det är på arbets-

givaren ansvaret i första hand vilar att förmåner blir beskattade och blir underlag för socialavgifter samt att förmånerna värderas korrekt vid beräkning av skatteavdrag, arbetsgivaravgifter och vid redovisningen på kontrolluppgift. Kontrolluppgiften är här av central betydelse. Den utgör underlaget för inkomsttaxeringen av landets löntagare. Hur skatteavdraget ska beräknas om arbetsgivaren vid sidan av kontant ersättning för arbete också ger ut skattepliktiga förmåner finns i 11 kap. 9–11 §§ SFL.

Skattefria förmåner

Att det endast är aktuellt med skatteavdrag från förmåner som är skattepliktiga framgår av huvudregeln i 10 kap. 2 § SFL. Där anges att skatteavdrag ska göras på ersättning för arbete m.m. som är skattepliktig enligt IL. Därav framgår det att skyldighet att göra skatteavdrag gäller varken ersättningar som är skattefria enligt 8 kap. IL eller inkomster som inte ska tas upp som intäkt enligt 11 kap. IL. Utgivaren av förmånen måste därför redan när den lämnas bedöma om förmånen är skattepliktig för att kunna avgöra om skatteavdrag ska göras.

Vid beräkning av skatteavdraget ska hänsyn tas till förmånernas sammanlagda värde. En förutsättning för att skatteavdrag ska kunna göras på utgivna förmåner är att det också samtidigt ges ut kontant ersättning från vilken avdrag kan göras.

Betalning för förmån

I SBL fanns en regel som säger att om den anställde har betalat ersättning för en förmån ska det beaktas vid beräkningen av förmånsvärdet. Någon motsvarighet till den bestämmelsen ansågs inte behövas i SFL. Det motiveras i förarbetena med att det är så självklart att en skattepliktig förmån inte föreligger i ett sådant fall att det inte behöver anges särskilt (prop. 2010/11:165 s. 739). Principen om att mottagarens betalning för en förmån påverkar förmånsvärdet gäller oavsett om förmånen värderats enligt schablon eller till marknadsvärdet. Det spelar ingen roll om betalningen har gjorts till arbetsgivaren eller om den gjorts till den som tillhandahållit förmånen. Betalningar som kan påverka värdet av fri bil kan t.ex. avse reparationskostnader som den anställde betalar till en reparationsverkstad. Observera att betalning alltid måste ha gjorts med beskattade medel, dvs. med den anställdes nettolön, för att kunna beaktas. En betalning som innebär att den anställdes bruttolön sänkts får inte påverka förmånsvärdet.

Sänkt bruttolön

Bruttolöneavdrag

Det förekommer ofta att anställda som kompensation för att de erhåller en förmånsbil går med på en lägre lön. Det kallas ibland för bruttolöneavdrag. Mellanskillnaden mellan den lön

den anställde hade innan han fick bilförmånen och den lön han sedan erhåller, bruttolöneavdraget, kan inte i något fall betraktas som en betalning som får reducera förmånsvärdet.

Exempel

1. En anställde som har en månadslön på 20 000 kr erbjuds en förmånsbilen som värderas till 3 000 kr per månad mot en lönesänkning (s.k. bruttolöneavdrag) med 2 000 kr/månad. Underlaget för skatteavdrag och arbetsgivaravgifter blir då 21 000 kr (= kontant bruttolön 18 000 kr + bilförmån 3 000 kr).
2. En anställd som har en månadslön på 20 000 kr erbjuds en bilförmån som värderas till 3 000 kr per månad. Den anställde ska betala 2 000 kr/månad för förmånen. Betalningen görs genom att arbetsgivaren från nettolönen varje månad gör ett avdrag med 2 000 kr. Underlaget för skatteavdrag och arbetsgivaravgifter blir då 21 000 kr (= kontant bruttolön 20 000 kr + bilförmån 1 000 kr).

Bruttolöneavdrag utgör inte betalning

Ett bruttolöneavdrag utgör ingen betalning för en förmån. Det innebär endast att arbetsgivaren och den anställde ingått ett nytt löneavtal som innebär en lönesänkning som kompensation för en förmån som kan vara skattepliktig eller skattefri. När bruttolöneavdrag tillämpas för att kompensera arbetsgivarens kostnader för en förmån, innebär det att det är den nya lägre lönen som utgör underlag för beräkning av den pensionsgrundande inkomsten samt underlag för sjukpenning, föräldrapenning och andra förmåner från socialförsäkringen.

Skatteavdraget större än den kontanta lönen

En ofta förekommande fråga är hur en arbetsgivare ska göra om det en viss månad ges ut förmåner av så stort värde att den kontanta lönen inte är tillräckligt stor för att hela det skatteavdrag som föranleds av förmånerna ska kunna göras. Det kan vara en anställd som vid ett tillfälle utnyttjat personaloptioner eller erhållit värdepapper där preliminärskatten på förmånen kanske överstiger den kontanta bruttolönen. Arbetsgivaren ska i sådant fall göra ett skatteavdrag som är lika stort som hela den kontanta bruttolönen. ”Bristen”, dvs. det ytterligare skatteavdrag som skulle ha gjorts om det hade funnits utrymme i den kontanta lönen, får arbetsgivaren inte ”läka” genom att följande månad göra större skatteavdrag än vad som belöper på de ersättningar som hänför sig till följande månads utgivna ersättning. Den anställde kan naturligtvis begära att arbetsgivaren följande månader gör ett förhöjt skatteavdrag eller

begära att Skatteverket omprövar beslutet om preliminär A-skatt (se 55 kap. 6 § SFL). Observera att verket kan ompröva beslutet på eget initiativ, således utan någon ansökan från arbetstagaren.

Marknadsvärde

Förmånerna ska som nämnts med vissa undantag, beräknas enligt reglerna i IL. Huvudregeln finns i 61 kap. 2 § IL där det sägs att inkomster i annat än pengar ska värderas till marknadsvärdet om inte annat följer av övriga bestämmelser i samma kapitel. Med marknadsvärde avses det pris som den skattskyldige skulle ha fått betala på orten om han själv skaffat sig motsvarande varor, tjänster eller förmåner mot kontant betalning.

11.3.6.2 Schablonvärderade förmåner

Skattepliktiga förmåner ska värderas till marknadsvärdet. men några ska i stället värderas enligt fastställda schabloner. Det framgår av 61 kap. IL att kostförmån, bilförmån, vissa reseförmåner och ränteförmån värderas enligt schablon De reseförmåner som avses gäller anställda inom rese- eller trafikbranschen för resor med inskränkande villkor. Bostadsförmån och kostförmån som ges ut av en fysisk person i dennes hushåll till en annan fysisk person ska även schablonvärderas (61 kap. 3 a § IL). Förmån av logi ombord på fartyg ska inte tas upp hos skattskyldiga som har sjöinkomst (11 kap. 5 § IL).

Vissa reseförmåner

Förmån av fri eller delvis fri resa på tåg som värderas enligt de regler som gäller för anställda inom rese- eller trafikbranschen ska anses åtnjuten redan när den anställde disponerar över handling eller dylikt som berättigar till resa (11 kap. 9 § IL). Här kan alltså beskattningen ske redan innan förmånen utnyttjas. Så snart den anställde erhåller det kort eller annat färdbevis som ger rätt till de rabatterade resorna anses förmånen ha uppkommit.

Drivmedelsförmån i samband med bilförmån

Huvudprincipen är att förmånshavaren själv ska stå för drivmedelsutgifterna för sin privata körning med förmånsbilen. Om arbetsgivaren betalar drivmedlet för den privata körningen uppkommer en skattepliktig förmån för arbetstagaren som ska värderas, beskattas och redovisas separat. Förmån av fritt eller delvis fritt drivmedel ska enligt 10 kap. 10 § IL räknas till månaden efter den att drivmedlet kommit den skattskyldige till del. Bestämmelsen infördes av praktiska skäl då det innebar svårigheter att i rätt tid värdera drivmedelsförmån innan faktura från bensinbolag nått arbetsgivaren. Regeln gäller

drivmedelsförmån såväl i samband med bilförmån som i övriga fall.

Värdering av drivmedelsförmån

Observera de speciella värderingsreglerna i 61 kap. 10 § IL som endast gäller fritt eller delvis fritt drivmedel som ges ut i samband med bilförmån. Om det i bilförmånen ingår fritt drivmedel ska denna förmån vid beräkning av skatteavdrag, värderas till marknadsvärdet multiplicerat med 1,2. Även på kontrolluppgiften ska drivmedelsförmån i samband med bilförmån redovisas med uppräkning. Det motiveras av att arbetsgivaren har rätt till avdrag för den ingående mervärdesskatten på drivmedelskostnaden. När det gäller underlaget för arbetsgivaravgifter däremot, ska värdet av drivmedelsförmånen beräknas till marknadsvärdet utan någon uppräkning.

Vid värderingen av drivmedelsförmån i samband med bilförmån ska arbetsgivaren ta hänsyn till det drivmedel som har förbrukats för förmånsbilens totala körsträcka under den period som skatteavdraget avser. Om arbetstagaren gör sannolikt att den mängd drivmedel han förbrukat för privat körning är lägre ska drivmedelsförmånen sättas ned i motsvarande mån (61 kap. 10 § IL). Förmånshavaren har i lagtexten ålagts bevisbördan för att visst drivmedel har förbrukats vid körning i tjänsten för arbetsgivaren. Reseräkningar till arbetsgivaren eller löpande förd körjournal kan vara lämpliga sätt att styrka tjänstekörningens omfattning. HFD har prövat bevisbördan vid drivmedelsförmån i kombination med bilförmån (RÅ 2010 ref. 30). HFD fann att när en anställd haft bilförmån och arbetsgivaren betalat drivmedlet finns det en presumtion för att den anställde också haft en drivmedelsförmån.

Övrig drivmedelsförmån

Drivmedelsförmån som ges ut i övriga fall, dvs. drivmedelsförmåner som ges ut till andra än bilförmånshavare ska alltid värderas till marknadsvärdet utan någon uppräkning.

Bostadsförmån

För värdering av bostadsförmån vid beräkning av skatteavdrag gäller särskilda regler, se 11 kap. 10 § SFL. Värderingen ska göras enligt särskilda värdetabeller som Skatteverket tar fram årligen. De gäller för annan bostad än semesterbostad eller sådan bostad som avses i 61 kap. 3 a § IL. Hänvisningen till IL avser bostadsförmån som ges ut av privatperson i dennes hushåll till en annan privatperson (10 § första stycket). Att samma värde också ska tillämpas vid beräkning av arbetsgivaravgifter framgår av 2 kap. 10 a § SAL.

På arbetsgivarens begäran kan Skatteverket besluta om justering av förmånsvärdet i vissa fall vid beräkning av arbetsgivar-

avgifter. Se 2 kap. 10 c § SAL. Det justerade värdet ska då också användas vid beräkningen av skatteavdrag (11 kap.10 § andra stycket SFL).

De värdetabeller som tas fram bygger på hyresprisundersökningar som görs varje år av SCB. Värdena framgår av Skatteverkets föreskrifter. I tabellerna anges bostadsförmånsvärden i kr per månad eller år per kvadratmeter bostadsyta i bostäder belägna i Stor-Stockholm, Stor-Göteborg, kommuner i övrigt med mer än 75 000 invånare, övriga kommuner samt bostad belägen utanför tätort med närmaste omgivning. De värden som ska tillämpas framgår av Skatteverkets föreskrifter. Den föreskrift som gäller för beskattningsår 2012 finns i SKVFS 2011:13.

Värdetabellerna används även när bostadsförmån utges i form av hotellrum. Se Skatteverkets skrivelse 2004-09-20 bostadsförmån i form av hotellrum (dnr 130 558106-04/113).

Arbetsgivaren ska på kontrolluppgiften redovisa samma bostadsförmånsvärde som utgör underlag för skatteavdrag och arbetsgivaravgifter (15 kap. 11 § SFL). Vid inkomsttaxeringen för den anställde ska däremot bostadsförmånen beräknas till marknadsvärdet enligt huvudregeln i IL (61 kap. 2 §). Det kan alltså inträffa att värderingen vid inkomsttaxeringen avviker från det värde som var underlag för skatteavdraget.

Bostadsförmån i privatbostad

Det finns särskilda värderingsregler för värdet av bostads- och kostförmån som en fysisk person får av en annan fysisk person och som ges ut i dennes hushåll (61 kap. 3 a § IL). Reglerna är exempelvis tillämpliga för den som har en barnflicka anställd i sitt hushåll. Värdet av fri bostad ska i dessa fall beräknas till 600 kr för hel kalendermånad. Om förmånen endast har utgått under en del av månaden ska värdet beräknas till 20 kr per dag. Värdet av fria måltider ska beräknas till 50 kr för två eller flera måltider per dag. En fri måltid per dag ska inte tas upp.

I prop. 2000/01:7 sägs på sid. 33 beträffande uttrycket ”dennes hushåll” att det inte nödvändigtvis måste vara i utgivarens permanenta bostad som förmånen erhålls. Även kostförmån som utgår under till exempel en resa, bör beräknas enligt dessa regler, så länge den utgår i utgivarens hushåll. I de fall förmånstagaren får en förmån som utges utanför utgivarens hushåll, det kan t.ex. vara fråga om en bostadsförmån i en lägenhet eller ett hus som är skilt från utgivarens hushåll, ska värderingsreglerna enligt denna paragraf däremot inte tillämpas.

11.3.6.3 Semesterbostad

Värdering av semesterbostad ska göras till marknadsvärdet enligt huvudregeln i IL. Här ska således, som i de flesta andra fall, samma värderingsregel vara grund för såväl skatteavdrag, arbetsgivaravgifter som inkomsttaxering. Av Skatteverket allmänna råd om vissa förmåner (SKV A 2011:30) framgår dock att om hyresmarknad saknas eller om det i övrigt föreligger svårigheter att göra en objektiv beräkning av värdet med utgångspunkt i marknadsvärdet får i stället följande schablonvärden tillämpas.

Fjällstuga (lägenhet)

Jul, nyår och vårvinter (februari–april)	3 500 kr per vecka
Övrig tid	1 500 kr per vecka

Sommarstuga (lägenhet)

Sommar (mitten av juni–mitten av augusti)	3 500 kr per vecka
Övrig tid	1 500 kr per vecka

Förmån av fri semesterbostad i utlandet värderas till 3 500 kr per vecka.

Det bör observeras att dessa schabloner endast får tillämpas under de angivna förutsättningarna. Om arbetsgivare tillhandahåller anställda sportstugor eller lägenheter på t.ex. vanliga vintersportorter på förmånliga villkor under skidsäsong torde det inte föreligga svårigheter att fastställa marknadspriset. Om den anställde betalar ett lägre pris för semesterbostaden än det på orten gällande marknadspriset åtnjuter han en skattepliktig förmån och skillnaden mellan det pris han betalar och marknadspriset ska utgöra underlag för skatteavdrag. Samma förmånsvärde ska ingå i underlaget för arbetsgivaravgifter och anges på kontrolluppgiften.

11.3.6.4 Förmån av fri skatt

Normalt avtalar en arbetsgivare och en anställd om en bruttolön. Från denna bruttolön görs skatteavdrag och nettolönen betalas ut. Det förekommer dock att arbetsgivare och arbetstagare kommer överens om en nettolön och att den anställde därutöver ska åtnjuta fri skatt. Detta förfarande förekommer ibland när svenskt företag rekryterar nyckelpersoner utomlands. Syftet är att personen ska vara tillförsäkrad en viss garanterad ersättning oberoende av skattenivån i sysselsättningslandet.

Beräkning av bruttobelopp

Finns det inte angivet någon bruttolön måste förmånen beräknas med utgångspunkt i skattetabellen. Det finns ingen enkel metod utan man får i tillämplig tabell söka efter ett bruttobelopp som efter tabellavdrag närmast motsvarar det utbetalda beloppet. I denna situation är arbetstagaren fri från betalningsansvar, eftersom arbetsgivaren genom avtalet om fri skatt, anses ha gjort skatteavdrag med det sålunda framräknade skattebeloppet.

Nettolöneavtal vid fri skatt

Hur beräkningen av bruttobeloppet ska göras har beskrivits utförligt i en skrivelse 2006-11-06, dnr 131 644285-06/111. Skrivelsen behandlar de s.k. nettolöneavtal där arbetsgivaren står för hela skattekostnaden. Den behandlar inte de fall där arbetsgivaren ett senare år betalar en ersättning för att täcka skillnaden mellan den hypotetiska skatten i hemlandet och den högre skatten i Sverige.

Vid nettolöneavtal ska bruttolönens storlek beräknas utifrån principen bruttolön - tabellskatteavdrag = nettolön. Bruttolönens storlek påverkas genom tabellavdraget av grundavdrag och i förekommande fall av skattereduktion för allmän pensionsavgift. Skatteverket anser däremot inte att bruttolönens storlek påverkas av andra avdrag. Bruttolönen beräknas på samma sätt oavsett om arbetsgivaren är svensk eller utländsk. Om den anställde har rätt till avdrag får han ansöka om ändrad beräkning av skatteavdraget för att preliminär skatt bättre ska överensstämma med slutlig skatt.

Värdet av en förmån är detsamma vid nettolöneavtal som vid bruttolöneavtal. Vid nettolöneavtal påverkar förmånen däremot storleken av den kontanta bruttolönen eftersom arbetsgivaren ska svara för den extra skatt som belöper på förmånen.

Om bruttolönen felaktigt har beräknats till för lågt belopp ska den rätträknas och den anställde gottskrivas innehållen skatt på den rätträknade lönen. Arbetsgivaren ska krävas på mellanskillnaden mellan gottskriven och inbetald skatt.

En utbetalning av överskott på skattekontot medför inga skattekonsekvenser oavsett om den anställde behåller pengarna eller betalar dem till sin arbetsgivare. Om arbetsgivaren betalar den anställdes underskott på skattekontot är det en skattepliktig ersättning. Det gäller dock inte i de fall underskottet motsvaras av för låg preliminär skatt som beror på att arbetsgivaren innehållit skatt enligt beslut om ändrad beräkning av skatteavdrag och den anställde vägrats yrkat avdrag.

Om en anställd har ett avtal där det anges att denne ”enbart” ska erhålla en förmån, exempelvis en bilförmån, samt att arbetsgivaren ska svara för skatteinbetalningen, får det anses ha avtalats om en förmån och om en kontant lön av viss storlek. Den kontanta lönen uppgår till samma belopp som den preliminära skatten på den sammanlagda bruttoinkomsten (kontant lön och förmån).

Bruttolönens storlek ska beräknas utifrån principen bruttolön - tabellskatteavdrag = nettolön även om den anställde endast arbetar del av året i Sverige. (Jfr Skatteverkets skrivelse 2008-05-29, dnr 131 155922-08/111.)

Beskattnings-tidpunkten för fri skatt

HFD har i RÅ 1987 ref. 61 uttalat att den fria skatten ska hänföras till samma beskattningsår som nettolönen och detta även om avtalet om fri skatt skulle avse den slutliga skatten.

I RÅ 2010 ref. 5 har HFD behandlat frågan hur bruttolönen skulle bestämmas när det förekom avdrag. I ärendet har ovan nämnda beräkningsprincip använts. Domstolen har konstaterat att bruttolönen ska bestämmas utan beaktande av allmänna avdrag och grundavdrag. Skatteverket konstaterar att HFD i sin bedömning uttalar att en förmån ska värderas med utgångspunkt i förhållandena under inkomståret, dvs. när nettolönen blev disponibel, vilket också är utgångspunkten i den beskrivna beräkningsmodellen. HFD 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, i en kommentar till domen (2010-03-15), bedömningen att den ovan beskrivna beräkningsmodellen även fortsättningsvis kan användas vid beräkning av bruttolön där nettolönen är känd.

11.3.6.5 Justerat förmånsvärde

Den som har förmån av bostad, bil eller kost kan i vissa fall få de schablonvärderade förmånerna justerade uppåt eller nedåt vid beskattningen om det finns synnerliga skäl (61 kap. 18 § IL).

Förmån av fri eller delvis fri bostad ska som ovan nämnts värderas till hyrespriset på orten vid den enskildes beskattning. Vid beräkningen av underlag för skatteavdrag och arbetsgivaravgifter görs värderingen i stället efter vissa av Skatteverket fastställda schabloner. Om det bostadsförmånsvärde som bestäms enligt schablontabellen avviker med mer än 10 % från det värde som följer enligt huvudregeln i beskattningen,

marknadsvärdet, kan Skatteverket på arbetsgivarens begäran besluta om justerat förmånsvärde vid beräkning av arbetsgivaravgifter (2 kap. 10 c § SAL). Skatteverket kan på ansökan också besluta om justerat bostadsförmånsvärdet om en tjänstebostad är större än vad den skattskyldige och hans familj behöver och bostadens storlek beror på att den anställde har representationsskyldighet eller på annat sätt beror på tjänsten. Värdet ska då beräknas till belopp motsvarande värdet av en normal bostad för dem (61 kap. 20 § IL). Skatteverkets beslut om justerat förmånsvärde ska också användas i underlaget för skatteavdrag (11 kap. 10 § andra stycket SFL). På samma sätt kan Skatteverket bestämma värdet av bilförmån eller kostförmån vid beräkning av arbetsgivaravgifter enligt 2 kap. 10 b § SAL. Även detta beslutade värde ska användas i underlaget för beräkning av skatteavdrag (11 kap. 11 § SFL).

Det justerade förmånsvärdet är också det värde som ska anges på kontrolluppgiften (15 kap. 11 § SFL). På kontrolluppgiften ska arbetsgivaren dessutom ange genom en kryssmarkering att förmånsvärdet justerats (15 kap. 9 § 4 SFL). Skälet till denna uppgiftsskyldighet är att Skatteverket vid deklarationsgranskningen ska ha kännedom om att det på kontrolluppgiften angivna förmånsvärdet redan är justerat för det fall förmånshavaren i sin deklaration också yrkar att värdet ska justeras.

Dubbeljämkning

För att undvika att förmånsvärdena för kost, bil och bostad blir jämkade (justerade) ”dubbelt” finns en bestämmelse i 55 kap. 12 § SFL som innebär en begränsning när det gäller justering av värdet av kostförmån, bilförmån och bostadsförmån. Bestämmelserna om justering av ett sådant förmånsvärde får tillämpas på begäran av den skattskyldige bara om arbetsgivaren begärt justering av förmånsvärdet vid beräkning av underlaget för arbetsgivaravgifter. Skatteverket kan på begäran av arbetsgivaren besluta att arbetsgivaren får tillämpa ett justerat förmånsvärde vid beräkningen av arbetsgivaravgifter för bilförmån och kostförmån respektive för bostadsförmån enligt 2 kap.10 b och 10 c §§ SAL. Bakgrunden till den nämnda bestämmelsen i SFL är att då undviker man att två beslut fattas i samma fråga redan innan den slutliga skatten bestäms (prop. 2010/11:1665 s. 986).

11.3.7 Hemresor

På ansökan kan Skatteverket besluta att arbetsgivaren får undanta förmån av fria hemresor eller ersättning för kostnad för hemresa med allmänna kommunikationer vid beräkningen

av skatteavdrag (11 kap. 12 § SFL). Det ska således finnas ett beslut från Skatteverket för att arbetsgivaren ska ha rätt att inte göra skatteavdrag sådana fall.

En hemresa per vecka

Grunden till bestämmelsen finns i avdragsrätten för hemresor som är reglerad i 12 kap. 24 § IL. Där anges att den som på grund av sitt arbete vistas på annan ort än den där han eller hans familj bor har rätt till avdrag för en hemresa i veckan om avståndet är mer än 50 km. Avdrag får bara göras om resorna företagits mellan två platser inom EES-området (se prop. 2002/03:123).

Billigaste färdsätt

Även flyg

Bil

Även den som är ensamstående har rätt till avdrag för hemresor. Resorna ska i regel företas med billigaste färdsätt. Avdrag medges dock för resa med tåg eller flyg om kostnaden inte är oskälig. Om det saknas godtagbara allmänna kommunikationer får avdrag göras för utgifter för resa med egen bil eller förmånsbil med de belopp som gäller för arbetsresor med egen bil respektive förmånsbil.

Arbetsgivaravgifter ska betalas

Observera att ifrågavarande kostnader för hemresor är att anse som privata levnadskostnader för den anställde. Det innebär att ersättningen för dessa kostnader ska jämställas med lön och därför vara underlag för arbetsgivaravgifter även i de fall Skatteverket beslutat att arbetsgivaren inte ska göra skatteavdrag från ersättningen eller förmånen. Arbetsgivaren ska redovisa ersättningen på kontrolluppgiften som konstant lön eller skattepliktig förmån.

11.3.8 Inställelseresor

Skatteavdrag ska inte göras från ersättning som ges för inställelseresa (11 kap. 13 § SFL). Regeln gäller ersättning för resa i samband med tillträdande eller frånträdande av anställning eller uppdrag. Detsamma gäller för förmån av fri sådan resa. Med tillträdande respektive frånträdande avses den första resan vid anställningens eller uppdragets början respektive den sista resan när anställningen eller uppdraget upphör. Bestämmelsen avser också resor mellan två platser inom EES-området.

Ersättning är lön

Ersättning för eller förmån av inställelseresor är normalt skattepliktig för mottagaren (se om undantag nedan vid kantrubriken skattefri inställelseresa). Arbetsgivaren ska därför redovisa ersättningen på kontrolluppgiften som kontant lön eller förmån. För mottagaren utgör kostnaden en privat levnadskostnad, således inte en kostnad i arbetet. På grund av

detta ska arbetsgivaren betala arbetsgivaravgifter på förmånen eller ersättningen.

Den som haft kostnader för inställelseresor har rätt till skäligt avdrag (12 kap. 25 § IL).

Skattefri inställelseresa

Förmån av eller ersättning för inställelseresor eller hemresor kan också vara skattefri enligt 11 kap. 26 a § IL. Enligt bestämmelsen ska förmån av eller ersättning för inställelseresa eller arbetsresa inte tas upp till beskattning om andra skattepliktiga inkomster inte erhålls på grund av tjänsten. Skattefriheten gäller dock bara om resan företagits mellan två platser inom EES-området. Förarbeten till bestämmelsen finns i prop. 2002/03:123.

Bakgrunden till bestämmelsen var den kritik som riktades mot att avdragsbegränsningen (f.n. 9 000 kr) i vissa fall innebar att någon avdragsrätt inte uppkom för utgifter för inställelseresor. Det gällde exempelvis den som fick resan betald för att delta i ett TV-arrangemang som debattpublik, men som på grund av avdragsbegränsningen inte kan göra motsvarande avdrag för reseutgifterna. Detta innebar att den medverkande i praktiken ”fick betala” för sin medverkan i TV-programmet, om inget arvode utgick för deltagandet.

Skattefri arbetsresa

Skattefriheten gäller som nämnts också för arbetsresor, dvs. under förutsättning att den enda ersättning för arbetet är att få resan betald. För att förhindra missbruk av skattefriheten för arbetsresorna ska hänsyn tas till om dessa resor också kan anses föranledda av bl.a. annan inkomstgivande verksamhet som har ett samband med den som betalat resorna. Detta innebär att om den som betalat resan och den från vilka andra inkomster erhållits, anses vara närstående personer eller näringsidkare i intressegemenskap. I sådant fall ska resan tas upp till beskattning om den kan anses föranledd av den andra verksamheten.

Intervjuresa

Ersättning skattefri

Har arbetsgivaren bekostat eller betalat ut ersättning för resa till eller från anställningsintervju ska skatteavdrag inte göras från ersättningen. Någon bestämmelse om detta finns inte i SFL eftersom sådan ersättning eller förmån är skattefri enligt 11 kap. 26 § IL. Med anställningsintervju menas en intervju som görs vid en personlig inställelse innan ett eventuellt anställnings- eller uppdragsförhållande föreligger mellan parterna. Det ska vara fråga om en intervju som har till syfte att bedöma om den intervjuade personen ska erbjudas en viss anställning eller visst uppdrag.

11.3.9 Förmån av hushållsarbete

I underlaget för skatteavdrag ska inte ingå värdet av förmån av hushållsarbete. Det gäller under förutsättning att den som utför arbetet är godkänd för F-skatt och bara på förmån upp till ett värde av 100 000 kr per beskattningsår (11 kap. 14 § SFL). Om arbetet utförts utomlands krävs att utföraren har ett intyg eller annan handling att företaget i fråga om skatter och avgifter i sitt hemland genomgår motsvarande kontroll som den som är godkänd för F-skatt (67 kap. 17 § IL).

I 67 kap. IL anges de olika tjänster som omfattas av skattereduktionen. Detta gäller för förmån upp till ett värde av 100 000 kr per inkomstår.

Om arbetsgivaren utgett förmån av hushållsarbete till en anställd beskattas denne för förmånen, som värderas till marknadsvärdet. Arbetsgivaren ska lämna kontrolluppgift om både den totala förmånen och den del som avser arbetskostnad, som grundar skattereduktionen. Uppgifterna förtrycks i inkomstdeklarationen, varför det räcker att den anställde godkänner dessa för att skattereduktion ska ges, om övriga förutsättningar är uppfyllda.

11.3.10 Avdrag för utgifter i arbetet

11.3.10.1 Allmänt

Vid beräkningen av underlaget för skatteavdrag från ersättning för arbete får utbetalaren göra avdrag för mottagarens utgifter i arbetet om

1. mottagaren är en fysisk person som får dra av utgifterna vid beskattningen och
2. utgifterna kan beräknas uppgå till minst 10 % av mottagarens ersättning från utbetalaren under beskattningsåret

Avdraget ska beräknas antingen enligt schablon som fastställts för vissa yrkesgrupper eller efter ett beslut från Skatteverket (11 kap.15 § SFL).

Schablonavdrag

Beslut från Skatteverket

För arbetstagare som tillhör vissa angivna yrkesgrupper har Skatteverket fastställt schabloner som anger storleken av avdraget i viss procent av ersättningen för respektive yrkesgrupp. För de fall sådan schablon är tillämplig kan arbetsgivaren tillämpa schablonen utan särskilt beslut från Skatteverket. För övriga fall, dvs. när schablon inte finns, är en förutsättning för rätt till avdrag för utgifter att Skatteverket på

ansökan från arbetsgivaren fattat beslut om att avdrag får göras vid beräkning av skatteavdraget. Motsvarande regler finns även för beräkning av underlaget för arbetsgivaravgifter (se Handledning för skattebetalning 2010 [SKV 404], avsnitt 8.2.7.2).

Ersättning till juridisk person

Observera att reglerna om avdrag för utgifter endast är tillämpliga på ersättning för arbete till fysisk person. När betalning för arbete görs till en juridisk person, som inte är godkänd för F-skatt, ska skatteavdrag göras med 30 % av ersättningen (11 kap. 24 § SFL). I underlaget för skatteavdrag ska inte ingå specificerade utgifter för material och dylikt. Inte heller ska mervärdesskatt, om den specificerats på en faktura, ingå i underlaget för skatteavdrag. Om den juridiska personen har utgifter i arbetet som inte särskilt specificerats kan betalningsmottagaren ansöka om beslut om särskild beräkningsgrund.

Kostnadsersättning - avdrag för utgifter

Om arbetsgivaren vid sidan av lönen eller annan ersättning för arbete också betalar särskild ersättning för utgifter i arbetet ska, som framgår av avsnitt 10.3.2.1, skatteavdrag inte göras på den särskilda ersättningen. Det är mycket viktigt att skilja bestämmelserna om kostnadsersättningar från reglerna om avdrag för utgifter eller som det tidigare benämndes, kostnadsavdrag. Avdrag för utgifter kan komma i fråga när en arbetstagare har utgifter i arbetet som han inte ersätts särskilt för av arbetsgivaren. För att undvika att uttaget av preliminär skatt blir för högt i sådana fall, finns olika möjligheter att ta hänsyn till utgifterna i arbetet. När det gäller lön från en huvudarbetsgivare, dvs. den som betalar ut arbetstagarens huvudsakliga inkomst av arbete, har arbetstagaren möjlighet att begära omprövning av det grundläggande beslutet om preliminär A-skatt enligt 55 kap. 6 § SFL eller ett beslut om särskild beräkningsgrund för skatteavdrag enligt 55 kap. 9 § SFL (jämkning). En arbetsgivare är skyldig att följa SFL:s principer om skatteavdrag. Arbetsgivaren får inte efterkomma en begäran från arbetstagaren att ta hänsyn till de avdrag i taxeringen arbetstagaren uppger sig ha rätt till. Det undantag som finns från denna huvudprincip gäller just regeln om att hänsyn ska tas vid beräkningen av skatteavdrag för mottagarens utgifter i arbetet till den del de avser utgifter som beräknats enligt schablon.

Handelsresande

Särskilda beslut om avdrag för utgifter är inte så vanligt förekommande hos Skatteverket, vilket beror på att arbetsgivare i regel betalar ut kostnadsersättningar för att täcka den

anställdes avdragsgilla utgifter. Som exempel på när beslut om avdrag för utgifter förekommer kan nämnas resande säljare vilkas inkomster i huvudsak baseras på provisioner och där provisionen är avsedd att täcka även säljarens utgifter i arbetet. Skatteverket måste i sitt beslut om avdrag för utgifter ta hänsyn till säljarens samtliga avdragsgilla utgifter i arbetet såsom rese- och logikostnader samt ökade levnadskostnader i övrigt. Säljarens senast avgivna inkomstdeklaration bör här kunna ge vägledning. Beslutet utformas ofta så att skatteavdrag ska göras och arbetsgivaravgifter betalas på en viss procentuell andel av provisionen. Utgifterna måste uppgå till minst 10 % av ersättningen för att avdrag ska kunna medges. Observera att det endast är avdragsgilla utgifter i arbetet som får beaktas. Avdragsgilla utgifter för t.ex. resor till och från arbetet eller för hemresor får inte undantas från skatteavdrag och arbetsgivaravgifter.

11.3.10.2 Avdrag enligt schablon

Schabloner

Utgifterna får för bestämda yrkesgrupper beräknas enligt schablon grundad på de genomsnittliga utgifterna inom respektive grupp (2 kap. 21 § SAL). Skatteverket utfärdar föreskrifter om avdrag för utgifter i arbetet att tillämpas vid beräkning av underlag för skatteavdrag och arbetsgivaravgifter.

Enligt Skatteverkets föreskrifter (SKVFS 2011:22), får en utbetalare vid beräkningen av skatteavdrag och arbetsgivaravgifter göra avdrag för mottagarens utgifter i arbetet från bruttoersättningen till mottagaren. Avdraget får göras från ersättningar till följande yrkesgrupper och med följande procenttal under förutsättning att ersättningen från arbetsgivaren till viss del motsvarar utgifter i arbetet.

- För skogskörare som håller egen häst och eget fordon med 35 % av ersättningen.
- För skogshuggare som håller egen motorsåg med 15 % av ersättningen.
- För hemarbetare hos industriföretag m.fl. som håller med egen maskin för sömnad och dylikt med 15 % av ersättningen.
- För fritidsombud hos försäkringsbolag med 30 % av ersättningen.
- För musiker och sångartister med 30 % av ersättningen.

– För försäljare inom gravvårdsbranschen med 15 % av ersättningen.

För att kunna tillämpa reglerna om schablonavdrag krävs således att den som får ersättningen tillhör någon av de angivna yrkesgrupperna och att den utbetalda ersättningen är så beräknad att den till någon del motsvarar utgifter i arbetet. Det krävs ingen utredning i det enskilda fallet om hur stor den kostnadstäckande delen av ersättningen kan bedömas vara.

Musiker

Schablonavdraget gäller även för de musiker som är fast anställda hos arbetsgivaren. En förutsättning för att få tillämpa schablonavdrag är dock att ersättningen till musikerna är avsedd att till viss del motsvara musikerns utgifter i arbetet. Har ifrågavarande musiker inte några utgifter i arbetet som är avdragsgilla vid inkomsttaxeringen är utgångspunkten däremot att arbetsgivaren inte har rätt att göra avdrag från underlaget vid beräkningen av arbetsgivaravgifter och skatteavdrag. Skatteverket anser att lagtextens formulering ger stöd för denna uppfattning. Enligt 2 kap. 21 § SAL, till vilken 11 kap. 15 § SFL hänvisar, är grunden för att tillämpa bestämmelserna om kostnadsavdrag vid beräkning av arbetsgivaravgifter och skatteavdrag att ersättningen till viss del motsvarar utgifter i arbetet.

Om lönen till de musiker som är anställda hos arbetsgivaren inte är så avpassad att den delvis ska motsvara några utgifter som de anställda har i arbetet är inte bestämmelserna tillämpliga. Då kan inte heller den schablonregel som anges i tredje stycket i den nämnda bestämmelsen i SAL användas. Jfr Skatteverkets skrivelse 2005-07-01, dnr 130 383075-05/111.

Kontrolluppgift

Avdrag vid beskattningen

Observera att utbetalaren ska redovisa hela ersättningen, före avdrag för utgifter, som bruttolön på kontrolluppgiften. Reglerna om schablonavdrag i SFL och SAL innebär inte att betalningsmottagaren har rätt till avdrag enligt schablon vid beskattningen. Han har att i vanlig ordning yrka avdrag för sina verkliga utgifter.

Beräkning av schablonavdraget

Gemensamt för reglerna om schablonavdrag gäller, enligt föreskriften, att om arbetsgivaren har betalat ersättning för andra kostnader än traktaments- och resekostnadsersättning vid tjänsteresa eller på annat sätt slutligen stått för utgifterna i tjänsten, ska ersättningen respektive värdet av kostnadstäckningen räknas av från kostnadsavdraget. Detta är en viktig regel för att undvika missbruk. Bestämmelserna gäller såväl för den som tillfälligt anlitar en arbetstagare som den som har

en heltidsanställd arbetstagare som omfattas av schablonreglerna. Om exempelvis ett aktiebolag i musikbranschen med anställda musiker också har utgifter för de instrument musikerna använder ska schablonavdraget reduceras med dessa utgifter. Den omständigheten att arbetsgivaren betalar traktamente eller resekostnadsersättning till arbetstagarna ska, som framgått ovan, inte medföra schablonavdraget ska reduceras.

I det följande ges några exempel på tillämpningen av reglerna om avdrag för utgifter.

Exempel 1

Om utbetalaren gett ut kostnadsersättning så ska de faktiska utgifterna minskade med kostnadsersättningen uppgå till minst 10 % av lönen exklusive kostnadsersättningen.

Lön 100 000

Kostnadsersättning 30 000

Faktiska utgifter 40 000

Kostnadsavdrag 10 000

I detta fall medges avdraget.

Exempel 2

Har den anställde flera anställningar proportioneras utgifterna om dessa inte kan fördelas på respektive arbetsgivare.

Arbetsgivare A betalar ut 30 000 kr och arbetsgivare B 70 000 kr, summa löner 100 000 kr. De utgifter som kan hänföras till båda uppdragen beräknas till 15 000 kr.

Arbetsgivare A medges avdrag för utgifter med 30 000/100 000 x 15 000 = 4 500 kr.

Arbetsgivare B medges avdrag med 70 000/100 000 x 15 000 = 10 500 kr.

Exempel 3

Arbetsgivare A betalar ut lön med 25 000 kr och kostnadsersättning med 15 000 kr. Från övriga arbetsgivare får den anställde 75 000 kr i lön och 5 000 kr i kostnadsersättning.

Den anställdes sammanlagda avdragsgilla utgifter i arbetet uppgår till 51 000 kr och kan inte fördelas mellan arbetsgivarna.

Arbetsgivaren A kan inte medges avdrag eftersom utgifterna exklusive kostnadsersättningen inte uppnår minst 10 % av lönen:

25 000 + 15 000 / 25 000 + 15 000 + 75 000 + 5 000 x 51 000 = 17 000 kr.

Av de sammanlagda utgifterna kan 17 000 kr således hänföras till arbetsgivare A. Beloppet ska reduceras med kostnadsersättningen från A, 15 000 kr. Återstoden 2 000 kr är mindre än 10 % av lönen exklusive kostnadsersättning från A.

Exempel 4

Arbetsgivare A betalar till en anställd X 18 000 kr i lön. Arbetsgivare B betalar 10 000 kr till X och 8 000 kr i kostnadsersättning. Arbetsgivare C betalar 5 000 kr i lön. X har inga kostnader för arbetet hos C. X har utgifter i arbetet åt A och B på sammanlagt 9 000 kr.

A medges avdrag för utgifter enligt följande:

18 000 / 18 000 + 10 000 + 8 000 x 9 000 = 4 500 kr.

B medges avdrag enligt följande:

10 000 + 8 000 / 10 000 + 8 000 + 18 000 x 9 000 = 4 500 - 8 000 = 0 kr.

Eftersom den del av utgifterna som kan hänföras till B är lägre än kostnadsersättningen från B kan B inte medges något avdrag för utgifter.

11.3.10.3 Avdrag för näringsidkares utgifter

Reglerna om avdrag för utgifter kan också tillämpas i de fall betalningsmottagaren är en näringsidkare som inte är godkänd för F-skatt. Förutsättningen är dock att näringsidkaren är en fysisk person, dvs. kostnadsavdrag får inte göras från ersättningar till juridisk person. Samma regler om avdrag för utgifter gäller här som i de fall ersättningen beskattas i inkomstslaget tjänst. Finns det en fastställd schablon, ska schablonen tillämpas. I övriga fall krävs Skatteverkets beslut. Myndigheten får härvid ta hänsyn till betalningsmottagarens samtliga vid beskattningen avdragsgilla utgifter i arbetet. Utgifterna ska

normalt ha ett samband med uppdraget i fråga. Hänsyn får därvid tas till direkta driftkostnader för arbetet, såsom för material och liknande samt för uppdragstagarens egna anställda. Näringsidkarens övriga utgifter t.ex. avskrivningar för maskiner och inventarier, hyreskostnader m.m. får beaktas genom att den andel av dessa kostnader som kan hänföras till det aktuella uppdraget proportioneras. Sådana bokslutstransaktioner som avser räntefördelning, avsättning till periodiseringsfonder och expansionsfond m.m. får inte beaktas vid beräkningen av avdraget eftersom de inte utgör utgifter i arbetet.

11.3.10.4 Avdrag för avgifter i tjänsten

Skatteavdrag ska som huvudregel göras från bruttobeloppet. I SBL fanns bestämmelser som innebar att två typer av avgifter skulle räknas av från underlaget för skatteavdrag Det gäller dels avgifter som arbetstagaren i samband med tjänsten betalar för egen eller efterlevandes pensionering på annat sätt än genom försäkring, dels avgifter som arbetstagaren betalar för sådan pensionsförsäkring eller sjuk- eller olycksfallsförsäkring som har tagits i samband med tjänsten.

Dessa bestämmelser har inte tagits med i SFL. Skälen för det är att när det gäller avgifter som arbetstagaren i samband med tjänsten betalar för egen eller efterlevandes pensionering på annat sätt än genom försäkring, förekommer det i praktiken numera inte några sådana betalningar. Bestämmelsen har alltså ingen funktion.

När det gäller avgifter som arbetstagaren betalar för pensionsförsäkring eller sjuk- eller olycksfallsförsäkring är en förutsättning för avdrag att försäkringen har tagits i samband med tjänsten. För att en försäkring ska anses ha tagits i samband med tjänsten krävs numera att arbetsgivaren betalar hela kostnaden. För pensionsförsäkring infördes ändringen år 1975 och för sjuk- och olycksfallsförsäkring år 1988. Avdragsrätt för arbetstagares avgifter kan dock komma i fråga med stöd av övergångsbestämmelser. Eftersom det är mycket ovanligt med sådana avgifter var det inte motiverat att ta med bestämmelsen i SFL (se prop. 2010/11:165 s. 335).

11.4 Skatteavdrag från ersättning för arbete till en fysisk person

11.4.1 Skatteavdrag enligt tabell

Huvudregeln om skatteavdrag från ersättning för arbete till en fysisk person säger att skatteavdrag ska göras i enlighet med beslut om preliminär A-skatt (11 kap. 16 § SFL). Skatteverket ska senast den 18 januari varje år fatta ett beslut om preliminär A-skatt för fysisk person som inte är godkänd för F-skatt. Bestämmelserna om Skatteverkets beslut om preliminär A-skatt finns i 55 kap. 6–14 §§ SFL. Av beslutet ska framgå vilken skattetabell som är tillämplig. Beslutet kan också ange att skatteavdrag från viss ersättning ska göras enligt en särskild beräkningsgrund om det ledet till att den preliminära skatten stämmer bättre överens med den beräknade slutliga skatten än vad tabellavdraget skulle ge. Se om särskild beräkningsgrund i 55 kap. 9–13 §§ SFL.

I vissa fall ska skatteavdrag göras med 30 % i stället för enligt skattetabell, t.ex. på ersättningar som inte utgör mottagarens huvudinkomst, se 11 kap. 20 § SFL.

Tillämplig tabell i januari

I början av ett år kan det ibland uppstå svårigheter att få uppgift om tillämplig tabell för en anställd. Därför finns en bestämmelse om att skattetabeller från det föregående beskattningsåret får tillämpas under januari (11 kap. 16 § andra stycket SFL). Med hänsyn till att den tekniska utvecklingen har förenklat lönehanteringen och till att det finns möjligheter till elektronisk kommunikation med Skatteverket har det bedömts att det inte längre finns behov av en motsvarande möjlighet under februari.

11.4.2 Allmän eller särskild skattetabell

Av beslutet om preliminär A-skatt framgår det om skatteavdrag ska göras enligt tabell eller enligt en särskild beräkningsgrund. För de fall skatteavdrag ska göras enligt skattetabell, finns bestämmelser som anger om en allmän eller särskild tabell ska tillämpas. En utbetalare ska beräkna skatteavdraget enligt en allmän skattetabell i fråga om sådan ersättning som är mottagarens huvudinkomst (11 kap. 16 § SFL). Med begreppet huvudinkomst avses en regelbunden ersättning för arbete som betalas ut till en fysisk person vid regelbundet återkommande tillfällen och dessutom utgör mottagarens huvudsakliga inkomst. Om en person har lön från två olika

arbetsgivare kommer personens huvudinkomst således från den arbetsgivare som normalt betalar den högsta lönen. Som huvudinkomst räknas också ersättning som inte är regelbunden (engångsbelopp) men som betalas ut tillsammans med huvudinkomsten (11 kap. 2 och 3 §§ SFL). De särskilda skattetabellerna avser ersättningar från Försäkringskassan, t.ex. sjukpenning och föräldrapenning, ersättningar till sjömän samt ersättningar i form av engångsbelopp (11 kap. 18 och 19 §§ SFL).

Engångsbelopp

Om en arbetsgivare som betalar ut mottagarens huvudinkomst också betalar ut en ersättning som inte är regelbunden, t.ex. retroaktiv lön tillsammans med huvudinkomsten ska skatteavdraget göras enligt en särskild skattetabell för engångsbelopp (11 kap. 17 § andra meningen SFL). När engångsbelopp betalas ut i andra fall än tillsammans med ersättning som utgör mottagarens huvudinkomst görs skatteavdraget med 30 % i stället för skatteavdrag enligt engångstabellen, se 20 §.

Närmare bestämmelser om utformningen av de allmänna och särskilda skattetabellerna finns i 12 kap. SFL. Se vidare om tillämpningen av engångstabellen i avsnitt 12.3.

Sjukpenning m.m.

De särskilda skattetabellerna för sjukpenning ska tillämpas på främst sjukpenning och föräldrapenning från Försäkringskassan (11 kap. 18 § SFL). De särskilda tabellerna för sjukpenning skiljer sig från de allmänna tabellerna, som gäller för löntagare och pensionärer, på så vis att skatteavdraget uttrycks i procent i stället för i kronor.

Sjömän

Skatteavdrag för sjömän ska också göras enligt särskilda skattetabeller. Det gäller sådana sjömän vilkas inkomster beskattas enligt reglerna för sjöinkomster i 64 kap. 3 § IL och sjöinkomsten utgör mottagarens huvudinkomst (11 kap. 19 § SFL). Även för sjöinkomster gäller att skatteavdrag ska göras enligt särskild tabell för engångsbelopp från engångsbelopp som betalas ut tillsammans med mottagarens huvudinkomst.

11.4.3 Skatteavdrag med 30 %

Från ersättning för arbete till en fysisk person ska skatteavdraget göras med 30 % i stället för enligt tabell i följande fall (11 kap. 20 § SFL).

1. *Engångsbelopp*

Från ersättning som inte är mottagarens huvudinkomst och inte heller är sådan sjukpenning från vilken skatteavdrag görs enligt särskild tabell är skatteavdraget 30 %. Från sjukpenning

m.m. som avses i 18 § ska dock skatteavdrag göras enligt skattetabell även om inkomsten inte är huvudinkomst. Observera att om engångsbelopp betalas ut tillsammans med ersättning som utgör mottagarens huvudinkomst ska skatteavdrag i stället göras enligt den särskilda skattetabellen för engångsbelopp.

2. *Korttidsanställning*

Om anställningen eller arbetet är avsett att pågå kortare tid än en vecka görs skatteavdrag med 30 %.

3. *Förenklad arbetsgivardeklaration*

Skatteavdrag från ersättning för arbete som redovisas i en förenklad arbetsgivardeklaration ska göras med 30 %. En fysisk person eller ett dödsbo som betalar ut ersättning för arbete till en annan fysisk person får redovisa skatteavdrag och arbetsgivaravgifter i en förenklad arbetsgivardeklaration om ersättningen inte utgör utgift i en av utbetalaren bedriven näringsverksamhet (26 kap. 4 § SFL). I den förenklade arbetsgivardeklarationen behöver utbetalaren endast redovisa nödvändiga identifikationsuppgifter för sig och mottagaren, uppgift om den redovisningsperiod för vilken redovisning lämnas, ersättningens storlek samt storleken på skatteavdrag och arbetsgivaravgifter. Den förenklade skattedeklarationen utgör även kontrolluppgift och läggs till grund för förtryckta uppgifter på uppdragstagarens inkomstdeklaration. Eftersom syftet med förenklad arbetsgivardeklaration är att underlätta redovisningsskyldigheten för privatpersoner som är arbetsgivare finns regeln om att skatteavdrag alltid ska göras med 30 % trots att avdrag enligt tabell i många fall skulle ge ett mer korrekt resultat (prop. 2000/01:7 s. 25 f.).

4. *Vissa ersättningar till mottagare som är godkända för F-skatt*

Skatteavdrag med 30 % görs från ersättning som räknas som ersättning för arbete och som betalas ut till en mottagare som är godkänd för F-skatt. Bestämmelsen handlar om de ersättningar som räknas upp i 10 kap. 3 § SFL och avser bl.a. pensioner och sjukpenning. (Det finns ett undantag från denna huvudregel som avser det fallet att betalningsmottagaren har en debiterad preliminär skatt och utbetalningen avser sjukpenning på grund av näringsverksamhet, se avsnitt 11.4.2.) Skatteavdrag med 30 % ska göras från de uppräknade ersätt-

ningarna samt från ersättning från semesterkassa även om mottagaren är godkänd för F-skatt.

11.4.4 Obligatorisk förhöjning av skatteavdrag

Under vissa förutsättningar är utbetalaren skyldig att göra ett högre skatteavdrag än tabellavdrag från ersättning för arbete till en fysisk person (11 kap. 21 § SFL). För att det ska bli aktuellt krävs att

1. utbetalaren inte har inhämtat uppgift från Skatteverket om vilket skatteavdrag som ska göras,
2. mottagaren inte har visat upp ett beslut om preliminär A-skatt trots att utbetalaren har begärt detta och
3. ersättningen är mottagarens huvudinkomst.

Regeln om förhöjt skatteavdrag gäller således inte om arbetsgivaren fått besked av Skatteverket om vilket skatteavdrag som ska göras. De flesta större arbetsgivare hämtar information från det centrala skatteregistret, CSR, om tillämplig skattetabell och eventuella beslut om särskild beräkningsgrund som gäller för respektive anställd.

Om förutsättningarna för att göra ett förhöjt skatteavdrag föreligger ska avdraget göras med 110 % av det skatteavdrag som ska göras enligt den skattetabell som närmast motsvarar skattesatsen för kommunal inkomstskatt för den ort där arbetsgivaren har sitt kontor eller där ersättningen i annat fall betalas ut.

Observera att arbetsgivaren under vissa förutsättningar ska återbetala ett förhöjt skatteavdrag till arbetstagaren, se avsnitt 10.9.

11.4.5 Frivillig förhöjning av skatteavdrag

Om den som tar emot ersättning för arbete begär det, ska utbetalaren göra ett förhöjt skatteavdrag från huvudinkomsten (11 kap. 22 § SFL). I stället för att begära omprövning av beslutet om preliminär A-skatt (jämkning) kan en anställd själv be arbetsgivaren att förutom tabellavdrag vid varje lönetillfälle också göra ytterligare avdrag med ett visst belopp. Detta är den enda situation när en arbetsgivare får tillmötesgå en anställds begäran om ändrat skatteavdrag, dvs. när avdrag ska göras med högre belopp än vad som gäller enligt skattetabell eller annat beslut från Skatteverket Det är endast den som betalar ut arbetstagarens huvudsakliga ersättning för arbete, dvs. huvudarbetsgivaren, som är skyldig att efterkomma betalningsmottagarens begäran om förhöjt skatteavdrag. En begäran om

förhöjt skatteavdrag kan inte heller göras hos den som betalar ut ränta och utdelning. Se om begreppet huvudinkomst i avsnitt 11.4.2.

Arbetsgivaren är skyldig att verkställa arbetstagarens begäran senast från och med det första utbetalningstillfälle som infaller två veckor efter begäran.

Konkurs eller utmätning

En utbetalare får dock inte tillmötesgå arbetstagarens begäran om förhöjt skatteavdrag om Skatteverket har omprövat ett beslut om preliminär A-skatt på begäran av ett konkursbo eller Kronofogdemyndigheten enligt 66 kap. 15 § SFL. Om en person har försatts i konkurs eller är föremål för utmätning i lön kan Skatteverket på ansökan från konkursboet eller Kronofogdemyndigheten besluta om minskat skatteavdrag genom en omprövning av beslutet om preliminär A-skatt. En konkursgäldenär är skattskyldig för de arbetsinkomster han uppbär under konkursen och skatteavdrag ska göras enligt SFL:s regler. Om det kan antas att den sammanlagda preliminärskatten för gäldenären kommer att överstiga den beräknade slutliga skatten, kan Skatteverket besluta om minskat skatteavdrag. Det skulle nämligen då kunna vara av intresse för konkursgäldenären eller den som är föremål för utmätning att genom ett förhöjt skatteavdrag minska borgenärernas möjlighet till betalning eftersom den kontanta nettolönen minskar i motsvarande mån. I de fall konkursen avslutats eller utmätning verkställts skulle det finnas en åtminstone teoretisk möjlighet för gäldenären att återfå det överskjutande skattebeloppet i samband med att den slutliga skatten bestäms.

11.4.6 Skatteavdrag från förskott

Förskott på lön ska behandlas som lön och inte som lån från arbetsgivaren. Skatteavdrag ska därför göras även från ersättning för arbete som betalas ut i form av förskott. Skatteavdraget från förskottet ska beräknas till så stor del av skatteavdraget på hela ersättningen som det utbetalda beloppet utgör av hela ersättningen (11 kap. 23 § första stycket SFL). Ett exempel kan illustrera lagtexten:

> X erhåller i början av månaden ett förskott på 5 000 kr av sin sammanlagda månadslön, 15 000 kr. Skatteavdraget på hela lönen utgör enligt viss tabell 5 033 kr. Eftersom förskottet uppgår till 1/3 av hela lönen ska skatteavdrag på förskottet göras med 1/3, dvs. 1 678 kr.

Om hela ersättningen inte är känd när förskottet betalas ut ska skatteavdraget beräknas som om förskottet utgör hela ersättningen för den aktuella tidsperioden. När resterande belopp betalas ut ska skatteavdrag göras med återstående del av det sammanlagda avdraget för hela ersättningen (11 kap. 23 § andra och tredje stycket SFL).

Exempel

En provisionssäljare erhåller ett förskott på 10 000 kr. Månadens sammanlagda provision är då inte känd. Skatteavdrag görs enligt viss tabell för inkomsten 10 000 kr med 3 042 kr. Vid månadens slut utbetalas ytterligare provisioner med 15 000 kr. Skatteavdrag ska då göras med det avdrag som avser en månadslön på 25 000 kr, vilket enligt samma tabell motsvarar 9 591 kr, minskat med det avdrag som gjorts från förskottet: 9591 - 3 042 = 6 549. Avdraget från återstoden ska således enligt exemplet göras med 6 549 kr.

11.4.6.1 Lön eller lån

Förskott är inte lån

I vissa fall uppstår svårigheter med att bedöma om en utbetalning utgör lön eller om det i stället är fråga om ett penninglån från arbetsgivaren. Som ovan sagts anses ett förskott på lön inte utgöra lån, utan skatteavdrag görs i samband med att förskottet utbetalas. Har en anställd lånat pengar från sin arbetsgivare ska lånet i regel inte anses som lön. Det måste dock redan vid utbetalningstillfället ha utgjort ett lån för vilket den anställde har en återbetalningsskyldighet. Det bör ankomma på parterna att visa att det är fråga om lån och inte lön. Detta görs enklast genom att det upprättas lånehandlingar där lånevillkoren framgår eller på annat sätt. Det finns civilrättsligt inga formkrav på ett låneavtal. Ett avtal kan således träffas muntligt med de konsekvenser av bevisproblem som alltid kan uppstå vid muntliga överenskommelser.

Efterskänkt lån

Om arbetsgivaren senare efterskänker lånet får skatteplikt anses inträda när lånet efterges. Det efterskänkta beloppet ska då ingå i underlaget för skatteavdrag och avdrag ska göras den månad lånet efterskänks. Avdraget görs från den kontanta ersättning som då utbetalas i den mån den kontanta ersättningen ger utrymme för skatteavdrag.

11.4.6.2 Avräkningskonto

När det inte föreligger ett normalt tvåpartsförhållande mellan arbetsgivare och anställd kan det bli större svårigheter att skilja

lån från lön. Av 21 kap. 1 § aktiebolagslagen (2005:551), ABL, framgår att ett aktiebolag inte får lämna penninglån till bl.a. sin ägare. En överträdelse av detta låneförbud kan innebära straffsanktion (30 kap. 1 § ABL). Förskott på lön utgör inte lån och omfattas därför inte av låneförbudet. Det är inte ovanligt att huvudägaren i fåmansföretag bokför sina a conto-uttag ur rörelsen på ett avräkningskonto. Om ett uttag är att hänföra till lån eller lön måste bedömas i det enskilda fallet. Sådana à conto-uttag anses dock i allmänhet som förskott på lön eller som direkt löneutbetalning. Enligt kontantprincipen är då arbetsgivaren skyldig att göra skatteavdrag när uttaget görs. Har ägarens uttag inte bokförts bör de i allmänhet betraktas som löneuttag om inte omständigheterna utvisar annat (jfr SOU 1989:2 s. 170). Det bör i sådana fall vara den skattskyldige som har att visa att det i stället skulle ha varit fråga om ett lån redan vid uttagstillfället, dvs. att det då förelåg en återbetalningsskyldighet och återbetalningsavsikt. Se vidare i Handledning för skattebetalning 2010 (SKV 404), avsnitt 8.2.5.4 vid kantrubrikerna Lön eller lån samt Avräkningskonto. Uttag i form av att ett bolag betalar räkningar och andra kostnader för företagsledare och andra verksamma i företaget betraktas också normalt som lön. Lön är hänförlig till det kalenderår då lönen uppburits. Detta gäller även i de fall ett företag tillämpar annat räkenskapsår än kalenderår. Skatteavdrag beräknas också på sådana uttag som innebär att bolaget betalat diverse privata räkningar för företagsledaren. Skatteavdraget på dessa får dock göras i efterhand senare under samma avlöningsperiod, i samband med utbetalning av lön eller annan kontant ersättning, som skatteavdrag ska göras från.

11.4.7 Tantiem

Företagets avdragsrätt

Tantiem betalas ofta ut av fåmansföretag till företagsledare. Med tantiem eller liknande ersättning avses i regel ersättning som erhålls på grund av utförd prestation och som baseras på föregående räkenskapsårs resultat. Allmänna regler gäller för företags avdrag för tantiemavsättning (lönetillägg).

Beskattningstidpunkt

Avdrag för tantiem får således ske vid taxeringen för det beskattningsår då avsättningen har gjorts i räkenskaperna. Detta förutsätter att avsättningen är förenlig med god redovisningssed. Tantiem ska tas upp till beskattning det beskattningsår då beloppet är tillgängligt för lyftning. Beloppet är normalt tillgängligt för lyftning då fordran uppkommit och då denna är bestämd till sin storlek. Ett företag kan använda löneutbetalningar till delägare i syfte att nollställa bolagets

resultat. I denna situation sker en avsättning för ett lönetillägg i företagets räkenskaper per bokslutsdatum. Storleken på detta lönetillägg bestäms dock först när företagets bokslut är klart. Ordinarie bolagsstämma ska hållas inom sex månader från utgången av räkenskapsåret (7 kap. 10 § ABL). Tantiem anses normalt vara tillgängligt för lyftning senast vid den tidpunkt då bolagsstämman beslutat om att fastställa resultat- och balansräkningen. (Jfr RÅ 1969 Fi 1166, RÅ 1971 ref. 20 I–IV, RRK 1974 1:47 och 1:82.)

Skatteavdrag

Skatteavdrag ska göras när tantiem eller förskott på tantiem betalas ut eller på därmed jämförligt sätt gjorts tillgängligt för lyftning. Skatten beräknas enligt bestämmelserna om skatteavdrag från engångsbelopp, se avsnitt 11.4.3.

11.4.8 Skatteavdrag från lön till skolungdom

Skolungdom och studerande med tillfällig anställning under ferier och annan ledighet har ofta så låga inkomster att de inte blir beskattade. För att inte arbetsgivare som betalar ut lön till feriearbetande skolungdom ska bli skyldiga att göra skatteavdrag enligt tabell borde rätteligen arbetstagaren visa upp ett beslut från Skatteverket om omprövning av beslutet om preliminär skatt. Lagbestämmelsen om Skatteverkets grundläggande beslut om preliminär skatt finns i 55 kap. 6 § SFL och om omprövning av det beslutet i 66 kap. 14 § SFL. För att inte Skatteverket ska överhopas med ansökningar om omprövningar inför varje sommarlov och för att underlätta för såväl skolungdom som arbetsgivare, finns möjlighet för arbetsgivaren att i vissa fall inte göra skatteavdrag. Detta gäller om arbetstagaren gör troligt eller om arbetsgivaren kan anta att arbetstagaren kommer att vara bosatt i Sverige under hela året och den sammanlagda inkomsten under året inte kommer att uppgå till mer än till ett visst belopp vilket för 2012 uppgår till 18 699 kr. I inkomsten ska räknas in sådan semesterersättning som kommer att utbetalas under året samt värdet av eventuella skattepliktiga förmåner, t.ex. fri kost. Blankett för intyget finns på ansökan om ändrad beräkning (SKV 4301). Observera att detta intyg inte fritar arbetsgivaren från skyldigheten att lämna kontrolluppgift på lönen. Arbetsgivaren är också skyldig att betala arbetsgivaravgifter även om han inte behöver göra skatteavdrag. Avgiftsskyldigheten inträder så snart ersättningen under ett och samma år uppgår till minst 1 000 kr. Det finns heller ingen nedre åldersgräns avseende arbetstagaren för skyldigheten att betala arbetsgivaravgifter, dock gäller ett lägre avgiftsuttag för anställda som vid årets ingång inte fyllt 26 år.

11.5 Skatteavdrag från ersättning för arbete till en juridisk person

Skatteavdrag från ersättning för arbete som betalas ut till en juridisk person ska göras med 30 %. Om ett beslut om särskild beräkningsgrund har fattats ska skatteavdrag i stället göras enligt det beslutet (11 kap. 24 § SFL). Då juridiska personer i de flesta fall är godkända för F-skatt har inte bestämmelsen så stor tillämpning.

11.6 Skatteavdrag från ränta, utdelning och annan avkastning

Den som betalar ut ränta, är också skyldig att göra skatteavdrag vid varje tillfälle då utbetalning sker. Skatteavdrag ska även göras på annan avkastning om den betalas ut tillsammans med ränta eller utdelning sker (10 kap. 15 § SFL).

30 % skatteavdrag

Skatteavdrag görs med 30 % av räntan, utdelningen och annan avkastning. Avdraget görs endast från betalningar till fysiska personer eller till svenska dödsbon, som är obegränsat skattskyldiga.

F-skatt

Skatteavdrag från ränta, utdelning och annan avkastning ska göras även om mottagaren har F-skatt (11 kap. 25 § SFL).

Utländsk skatt

Om skatteavdrag ska göras från ränta, utdelning eller annan avkastning på utländska värdepapper ska den som är skyldig att verkställa avdraget ta hänsyn till om det också gjorts skatteavdrag i utlandet på räntan, utdelningen eller annan avkastning. Skatteavdraget i Sverige ska göras så att det tillsammans med det i utlandet gjorda avdraget uppgår till 30 % av räntan eller utdelningen (11 kap. 26 § SFL).

11.7 Skyldighet att följa och visa upp beslut

En utbetalare är skyldig att följa ett beslut om särskild beräkningsgrund senast två veckor efter det att utbetalaren fick del av beslutet. Detsamma gäller ett beslut om omprövning av ett beslut om preliminär skatt (11 kap. 27 § första stycket SFL).

Vid konkurs eller utmätning kan beslutet om särskild beräkningsgrund dock innebära att Skatteverket ändrar ett beslut om att skatteavdrag ska göras enligt en särskild beräkningsgrund på så sätt att skatteavdrag i stället ska göras enligt skattetabell eller med 30 %. Utbetalaren ska även fort-

sättningsvis vara skyldig att följa ett sådant beslut. Skyldigheten gäller alltså beslut om särskild beräkningsgrund utan begränsning och samtliga beslut om omprövning av beslut om preliminär A-skatt.

Den som har fått ett beslut om särskild beräkningsgrund efter den 18 januari beskattningsåret är skyldig att visa upp det för den som ska göra skatteavdraget, normalt arbetsgivaren. Skälet är att ett sådant beslut kan innebära att ett högre skatteavdrag ska göras än vad som annars är fallet. Betalningsmottagaren är därför enligt aktuell bestämmelse skyldig att på eget initiativ visa upp beslutet för utbetalaren. Skyldigheten är sanktionerad genom 7 § skattebrottslagen (1971:69). För fysiska personer är skyldigheten som nämnts begränsad till beslut som har meddelats efter den 18 januari det beskattningsår som beslutet gäller.

Om beslutet avser en juridisk person gäller skyldigheten att visa upp beslutet oberoende av när det meddelats. Det beror på att skatteavdrag för juridiska personer görs med 30 % och inte enligt skattetabell. Den som betalar ut ersättning till en juridisk person undersöker därför inte vilket skatteavdrag som ska göras för en viss person inför årets första skatteavdrag och får därmed inte heller information om de beslut om särskild beräkningsgrund som har meddelats före beskattningsårets ingång. En juridisk person som har ett beslut om särskild beräkningsgrund ska därför alltid visa upp beslutet för utbetalaren (11 kap. 27 § andra stycket SFL).