



IMPAKT –
studiehandledning
i inkomstskatt
socialavgifter
och mervärdesskatt

Fjärde upplagan

*Björn
Forssén*

Melker Förlag

© Björn Forssén och Melker Förlag
Januari 2018

Titel: IMPAKT – studiehandedning i inkomstskatt, socialavgifter och mervärdesskatt: Fjärde
upplagan

Utgivare: Melker Förlag
ISBN 978-91-7615-241-6

Förord

IMPAKT är ett begrepp som etablerats i en serie e-böcker som förlaget utger inom skatterätten. Förkortningen (akronymen) står för *Inkomstskatt*, *Mervärdesskatt* (moms), *Punktskatt*, *Arbetsgivaravgifter*, *Källskatt* (skatteavdrag) och *Tull*. Den ger läsaren ett enkelt kom-ihåg avseende huvuddelen av de materiella skatter och avgifter som ingår i det svenska skattesystemet. Med denna bok, *IMPAKT – studiehandedning i inkomstskatt, socialavgifter och mervärdesskatt: Fjärde upplagan*, är ambitionen att ge dem som studerar skatterätt en sammanhållen introduktion av de viktiga delarna inkomstskatt, socialavgifter och mervärdesskatt. En självständig introduktion till mervärdesskatterätten ges dessutom i *IMPAKT – Momsnyckeln*, som därmed kompletterar denna studiehandedning. I övrigt har i IMPAKT-serien hittills även följande titlar utgivits: *IMPAKT – Snabborientering i det svenska skattesystemet*, *IMPAKT – Avtal och momsavdrag* och *IMPAKT – Skatter och avgifter i Sverige*.

Denna bok består i följande delar: *Beskattnings av inkomst av näringsverksamhet och tjänst – översikt* med särskilda genomgångar av *Inkomst av tjänst* och *Inkomst av näringsverksamhet* samt *Kapitalbeskattnings – översikt* och *Företagsbeskattnings – översikt*. De ska kunna studeras var för sig eller gemensamt. Vissa begrepp upprepas i de olika delarna (beskrivs från olika synvinklar). Socialavgifter och moms behandlas integrerat med inkomstskatten. I företagsbeskattningsdelen berörs inkomstskatten med vissa löpande kommentarer avseende socialavgifter, redovisningsrätt och moms. Där ges också en separat översikt avseende momsen. Övningsexempel till inkomstlagen tjänst, näringsverksamhet (NRV) och kapital samt till företagsbeskattningsdelen återfinns i slutet av boken.

Förevarande bok är en studiehandedning som är lämplig för föreläsningar och gruppövningar i grundkurser och fördjupningskurser i beskattningsrätt. Boken underlättar också rena självstudier i ämnet. Bokens inledande delar angående NRV, tjänst och kapital har fokus på att ge läsaren sammanhangen och avgränsningarna mellan inkomstlagen samt hur de förhåller sig till exempelvis arbetsgivaravgifter, egenavgifter och särskild löneskatt samt moms och stämpelskatt etc. Ämnet skatterätt är mycket omfattande. Enbart inkomstskattelagen (1999:1229), IL, har 67 kapitel. Därför ska denna studiehandedning ge läsaren en introduktion till framför allt inkomstskatterätten, men även till dess förhållande till andra skatteslag och avgifter såsom i första hand socialavgifterna och momsen. I företagsbeskattningsdelen får läsaren en viss fördjupning redan i förevarande bok, där beskrivningen av inkomstskattens förhållande till socialavgifter, redovisningsrätt och moms i sig innebär fördjupning i ämnet skatterätt. Övningsexemplen angående den delen avser dessutom att bl.a. ge läsaren en uppfattning om att skatteproblem i praktiken ofta kräver att fler beskattningsår bör bedömas än bara det för vilket beslut om slutlig skatt (före 2012 benämnt taxeringsbeslut) ska fattas. För denna studiehandedning är målgruppen i första hand lärare och studenter på högskola och universitet, och den lämpar sig beträffande delarna *Beskattnings av inkomst av näringsverksamhet eller tjänst – översikt*, inklusive *Inkomst av tjänst* och *Inkomst av näringsverksamhet*, och *Kapitalbeskattnings – översikt* för kurser i skatterätt på grundnivå samt beträffande delen *Företagsbeskattnings – översikt* för kurser i företagsbeskattnings på avancerad nivå. I sistnämnda hänseende ska denna bok ge de studerande stöd för att klara så pass avancerade kursmål som:

- att förstå i det aktuella fallet i praktiken om och i så fall hur mervärdesskattefrågorna hör ihop med inkomstskattefrågorna,
- att förstå också socialavgifternas betydelse för det aktuella skatteproblemet, och
- att framför allt förstå vad som kan vara ett sådant alternativt inkomstskatterättsligt problem eller problem avseende annat skatteslag etc. som kräver en annan avtalskonstruktion civilrättsligt sett, m.m.

Förhoppningsvis får läsarna ett bra stöd genom denna bok för att hitta en väg in i den tämligen snåriga skatterätten. Med boken görs inget anspråk på att visa den enda vägen för att tillägna sig ämnet. Den ger i stället läsaren en kompletterande studiehandedning vid studier av annan litteratur samt lagtext etc. inom skatteområdet. Skatteverkets hemsida, www.skatteverket.se, är också en praktiskt sett viktig väg in i skatterätten. Där finns en rik flora av handledningar om inkomstskatt, moms etc., och Skatteverkets olika deklarationsblanketter jämte framför allt den årliga skatteuträkningsbilagan utgör i sig ett pedagogiskt stöd för studier i skatterätt.

Stockholm i januari 2018
Björn Forssén

Förkortningar

AB, aktiebolag
ABL, aktiebolagslagen (2005:551)
AD, arbetsdomstolen
AG, arbetsgivare
ang., angående
AT, arbetstagare
BFL, bokföringslagen (1999:1078)
CSN, Centrala studiestödsnämnden
EES, Europeiska ekonomiska samarbetsområdet
EG, Europeiska gemenskaperna
ESO, Expertgruppen för Studier i Offentlig ekonomi – en kommitté under Finansdepartementet
EU, Europeiska unionen
FEUF, Fördraget om EU:s funktionssätt
HB, handelsbolag
HFD, Högsta förvaltningsdomstolen
IB, ingående balans
IBB, inkomstbasbelopp
IL, inkomstskattelagen (1999:1229)
KB, kommanditbolag
KSV, kostnad sålda varor
LVP, lägsta värdets princip
men, mening
ML, mervärdesskattelagen (1994:200)
not., notismål
NRV, näringsverksamhet
prop., Regeringens proposition
ref., referatmål
RSV, Riksskatteverket (numera SKV)
RÅ, Regeringsrättens årsbok (numera HFD:s årsbok)
s., sida/-or
SAL, socialavgiftslagen (2000:980)
SFB, socialförsäkringsbalken (2010:110)
SFL, skatteförfarandelagen (2011:1244)
SFS, svensk författningssamling
SINK, lag (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta
Skr., Regeringens skrivelse
SKV, Skatteverket
SLF, särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster
SLFL, lagen (1990:659) om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster
SLP, särskild löneskatt på pensionskostnader
SLPL, lagen (1991:687) om särskild löneskatt på pensionskostnader
SOU, statens offentliga utredningar
SRN, skatterättsnämnden
st, stycke
UB, utgående balans
UE, underentreprenör
UG, uppdragsgivare
UT, uppdragstagare
UIF, unionsinternt förvärv
upö, underprisöverlåtelse
ÅRL, årsredovisningslagen (1995:1554)

Källförteckning

Litteratur

- Cejje, Katia*, Utflyttningsbeskattning av kapitalökningar – en skattevetenskaplig studie i internationell personbeskattning med fokus på skatteavtals- och EU-rättsliga problem. Uppsala universitet. Uppsala 2010
- Forssén, Björn*, Balans nr 5 2017, Fördjupningsbilagan s. 8-13, artikeln Boxmodell för en enhetlig kapital- och fastighetsbeskattning: Yes box – alright?*
- Forssén, Björn*, Skatt- och betalningsskyldighet för moms i enkla bolag och partrederier. Tredje upplagan. Melker Förlag. Laholm 2015 [cit. Forssén 2015]**
- Forssén, Björn*, Skattskyldighet för mervärdesskatt – en analys av 4 kap. 1 § mervärdesskattelagen. Jure Förlag. Stockholm 2011 [cit. Forssén 2011]***
- Forssén, Björn*, Balans nr 5 2017, Fördjupningsbilagan s. 20-23, artikeln Styrelseproffs med flera och F-skatten – faran med utveckling av en faktisk gällande rätt vid sidan av gällande rätt i en egentlig mening*
- Forssén, Björn*, Svensk skattetidning 2017 s. 309-320, artikeln Vissa momsfrågor avseende fastighetsområdet****
- Kellgren, Jan*, Mål och metoder vid tolkning av skattelag – med särskild inriktning på användning av förarbeten. Iustus Förlag. Uppsala 1997 [cit. Kellgren 1997]
- Kristoffersson, Eleonor* (f.d. Alhager), Mervärdesskatt vid omstruktureringar. Iustus Förlag. Uppsala 2001 [cit. Kristoffersson 2001]
- Lodin, Sven-Olof, Lindencrona, Gustaf, Melz, Peter, Silfverberg, Christer och Simon-Almendal, Teresa*, Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt (16:e uppl.). Studentlitteratur. Lund 2017 [cit. ILHS]
- Melz, Peter*, Skattenytt 2001 s. 475-488, artikeln Handel med värdepapper – ett problem för ideella föreningar och stiftelser?
- Rydin, Urban*, Inkomst av näringsfastighet i enskild näringsverksamhet Arbetsinkomst eller kapitalinkomst? Juristförlaget i Lund. Lund 2003 [cit. Rydin 2003]
- Schultz, Mårten*, Svensk skattetidning 2012 s. 576-594, artikeln Conductio indebiti och obehörig vinst vid felaktiga antaganden om momsatsar
- Sonnerby, Mikaela*, Neutral uttagsbeskattning på mervärdesskatteområdet. Norstedts Juridik. Stockholm 2010
- Ståhl, Kristina*, Fusionsdirektivet Svensk beskattning i EG-rättslig belysning. Iustus Förlag. Uppsala 2005 [cit. Ståhl 2005]
- Tjernberg, Mats*, Skattenytt 2013 s. 750-756, artikeln Förslaget till förändrade fåmansföretagsregler från 2014
- Westberg, Björn*, Skattenytt 2012 s. 692-699, artikeln Rätten till återbetalning av för högt eller felaktigt debiterad mervärdesskatt
- Öberg, Jesper*, Mervärdesbeskattning vid obestånd (2 uppl.). Norstedts Juridik. Stockholm 2001 [cit. Öberg 2001]

[* Öppet dokument under Fördjupning på www.tidningenbalans.se eller under Artiklar open access på www.forssen.com.

** Första upplagan: öppet dokument i databasen DiVA på www.oru.se eller under Böcker mm på www.forssen.com.

*** Öppet dokument i databasen DiVA på www.oru.se eller under Böcker mm på www.forssen.com.

**** Öppet dokument under Artiklar open access på www.forssen.com.]

Offentligt tryck m.m.

Regeringens propositioner: prop. 1975/76:79 – om ändrade regler för beskattning av fåmansföretag m.m.; prop. 1989/90:110 Del 1 – Reformerad inkomst- och företagsbeskattning; prop. 1993/94:50 – Fortsatt reformering av företagsbeskattningen; prop. 1993/94:99 – Ny mervärdesskattelag; prop. 1994/95:57 – Mervärdesskatten och EG; prop. 1996/97:154 – Kapitalförluster och organisationskostnader vid beskattningen, m.m.; prop. 1998/99:15 – Omstrukturering och beskattning; prop. 1998/99:130 Del 1 – Ny bokföringslag m.m.; prop. 1999/2000:2 Del 1 och Del 2 – Inkomstskattelagen; prop. 2000/01:8 – Ny socialavgiftslag; prop. 2002/03:5 – Vissa mervärdesskattefrågor, m.m.; prop. 2005/06:40 – Reformerade beskattningsregler för ägare i fåmansföretag; prop. 2007/08:25 – Förlängd redovisningsperiod och vissa andra mervärdesskattefrågor; prop. 2008/09:62 – F-skatt åt fler; prop. 2010/11:165 Del 1 – Skatteförfarandet; prop. 2012/13:124 – Begreppet beskattningsbar person – en teknisk anpassning av mervärdesskattelagen; prop. 2013/14:1 – Budgetpropositionen för 2014 Förslag till statens budget för 2014, finansplan och skattefrågor; prop. 2016/17:14 – Ny definition av fastighetsbegreppet i mervärdesskattelagen; och prop. 2016/17:99 – Vårändringsbudget för 2017. *Regeringens skrivelser*: Skr. 2016/17:38 (Meddelande om kommande förslag om ändringar i bestämmelserna om beskattning av fastigheter som överläts till juridiska personer). *SOU*: SOU 1989:33 Del I, SOU 1989:33 Del II, SOU 1999:94, SOU 2014:40 (Neutral bolagsskatt – för ökad effektivitet och stabilitet) och SOU 2016:75 (Översyn av skattereglerna för delägare i fåmansföretag). *ESO*: ESO-rapport 2017:4 – Yes box! En ESO-rapport om en ny modell för kapital- och bostadsbeskattning (av professorerna Sven-Olof Lodin och Peter Englund (se www.eso.expertgrupp.se). *RSV:s Handledningar*: för gåvobeskattning (RSV 1993, RSV 422 utg 2), för rörelse- och jordbruksbeskattning (1988/RSV 302 utg 6). *SKV:s Handledning*: för beskattning av inkomst 2014 (SKV 399-1). *SKV:s skrivelse*: 2004-03-16, dnr 130-256490-04/113. *SKV:s ställningstaganden*: 2008-12-11, dnr 131 751308-08/111; 2009-06-29, dnr 131 579523-09/111; 2010-07-09, dnr 131 355983-10/111; 2010-12-22, dnr 131

819389-10/111; och 2017-06-29, dnr 202 278405-17/111. *SKV:s allmänna råd*: om beskattningen av fämansföretag, SKV A 2015:9 (tidigare SKV A 2006:12).

HFD:s domar och SRN:s förhandsbesked

HFD: RÅ 1943 ref. 9, RÅ 1969 ref. 19, RÅ 1980 1:56, RÅ 1980 1:82, RÅ 1981 1:4, RÅ 1981 1:7, RÅ 1983 1:40, RÅ 1983 Ba 14, RÅ 1984 1:35, RÅ 1988 ref. 22, RÅ 1988 not. 276, RÅ 1989 ref. 86, RÅ 1991 ref. 6, RÅ 1993 ref. 55, RÅ 1993 ref. 104, RÅ 1995 not. 224, RÅ 1998 ref. 10, RÅ 1999 ref. 14, RÅ 2000 ref. 59, RÅ 2000 not. 189, RÅ 2001 ref. 6, RÅ 2001 ref. 25, RÅ 2001 ref. 60, HFD:s förhandsbesked 2011-11-16 mål nr mål nr 4453-2000, RÅ 2001 not. 24, RÅ 2001 not. 97-99, RÅ 2002 ref. 107, RÅ 2003 not. 132, RÅ 2004 ref. 1, RÅ 2004 ref. 2, RÅ 2004 ref. 62, RÅ 2005 ref. 81, RÅ 2006 ref. 57, RÅ 2006 ref. 58, RÅ 2006 not. 149, RÅ 2008 not. 1, RÅ 2009 ref. 53, HFD 2012 ref. 56 I, HFD 2012 not. 58 och HFD 2017 ref. 41. *SRN:s förhandsbesked*: 1995-10-16, 1995-12-14 och 2000-05-11.

AD:s domar

AD 1981 nr 121, AD 1983 nr 89 och AD 1994 nr 130.

EU

EU-mål: 14/83 (von Colson), 268/83 (Rompelman), C-106/89 (Marleasing), C-235/00 (CSC), C-497/01 (Zita Modes), C-412/03 (Gåsabäck), C-88/09 (Graphic Procédé), C-280/10 (Polski Trawertyn), C-436/10 (BLM).

EU-regler: *Primärrätt*. Fördraget om EU:s funktionssätt. *Sekundärrätt*. Ang. inkomstskatt: fusionsdirektivet (2009/133/EG), moder/dotterbolagsdirektivet (2011/96/EU), sparandedirektivet (2003/48/EG) och ränte/royaltydirektivet (2003/49/EG). Ang. indirekta skatter: mervärdesskattedirektivet (2006/112/EG), genomförandeförordningen (EU) nr 282/2011 om mervärdesskattedirektivet, punktskattedirektivet (2008/118/EG) och tullkodexen (2913/92). Ang. social trygghet: förordning (EG) nr 883/2004. *Övrigt*: 2008/2002 K(2008) 2794 (EU-kommissionens formella underrättelse den 26 juni 2008 om definitionen av ekonomisk verksamhet i ML).

EU/EES

EU, Europeiska unionen – de 28 EU-länderna med respektive landkod inom parentes:

Belgien (BE), Bulgarien (BG), Cypern (CY), Danmark (DK), Estland (EE), Finland (FI), Frankrike (FR), Grekland (EL), Irland (IE), Italien (IT), Kroatien (HR), Lettland (LV), Litauen (LT), Luxemburg, (LU), Malta (MT), Nederländerna (NL), Polen (PL), Portugal (PT), Rumänien (RO), Slovakien (SK), Slovenien (SI), Spanien (ES), Storbritannien (GB)*, **Sverige (SE)**, Tjeckien (CZ), Tyskland (DE), Ungern (HU) och Österrike (AT)

[* I en folkomröstning i Storbritannien den 23 juni 2016 röstade britterna för utträde ur EU (jfr uttrycket *Brexit*), och Storbritanniens utträde ur EU är planerat att ske den 29 mars 2019.]

EES, Europeiska ekonomiska samarbetsområdet: de 28 EU-länderna samt Island, Liechtenstein och Norge.

Innehåll

Förord, s. 3
Förkortningar, s. 4
Källförteckning, s. 5
EU/EES, s. 6
Innehåll, s. 7

Inledande översikt, s. 11

Inkomstskatten – en schematisk översiktsbild, s. 12
 Översikt av det inkomstskattepliktiga området och inkomstlagen, s. 13
 Skatteuträkning – översikt av förvärvsinkomsterna (arbetsinkomsterna) och kapitalinkomsterna och deras påverkan av den slutliga skatten för en fysisk person, s. 14
 Skatt på inkomster hos juridiska personer, s. 14

Beskattnings av inkomst av näringsverksamhet och tjänst – översikt, s. 15

- Näringsverksamhet och tjänst, s. 16
 - NRV kontra tjänst i form av anställning och liknande*, s. 16
 - Näringsfastigheter etc. alltid NRV*, s. 16
 - Särskilt om NRV i form av byggnadsrörelse etc. i 27 kap. IL*, s. 16
 - Tjänst i form av hobbyverksamhet*, s. 16
- Huvudregeln om vad som ska dras av i inkomstlagen NRV, s. 16
- Beräkning av resultatet i NRV, s. 16
- Huvudregeln om vad som ska tas upp i inkomstlagen tjänst, s. 16
- Huvudregeln om vad som ska dras i inkomstlagen tjänst, s. 17
- Överskott eller underskott i hobbyverksamhet, s. 17
- Vanliga företagsformer som omfattas av NRV, s. 17
 - Enskild firma/enskild näringsidkare*, s. 17
 - Aktiebolag*, s. 17
 - Handelsbolag och kommanditbolag*, s. 17
- Arbetsgivaravgifter och egenavgifter samt särskild löneskatt, s. 17
- Uttagsbeskattnings i NRV resp. förmånsbeskattnings i tjänst, s. 17

Inkomst av tjänst, s. 18

Grundläggande bestämmelser för inkomstlagen tjänst [10 kap. 1-16 §§ IL], s. 19

- Avgränsningen av inkomstlagen, s. 19
- Beskattningsstidpunkten, s. 20
- Resultatet, s. 20

Vad som ska tas upp i inkomstlagen tjänst [11 kap. 1-48 §§ IL], s. 20

- Huvudregeln om vad som ska tas upp i inkomstlagen tjänst, s. 20
- *Förmåner*, s. 20

Vad som ska dras av i inkomstlagen tjänst [12 kap. 1-37 §§ IL], s. 21

- Huvudregeln om vad som ska dras i inkomstlagen tjänst, m.m., s. 21

Socialavgifter, s. 21

Inkomst av näringsverksamhet, s. 22

1. HUR avgränsas inkomstlagen näringsverksamhet och VEM och VAD omfattas av inkomstlagen? s. 24

- *Utdrag ur 13 kap. IL*, s. 24

Kommentarer, s. 24

- a) Det finns tre inkomstlag: kapital, tjänst och näringsverksamhet, s. 24
- b) En juridisk person, t.ex. ett aktiebolag eller en ekonomisk förening, har redan på grund av sin egenskap av juridisk person en näringsverksamhet, oavsett om rekvisiten förvärvsverksamhet, yrkesmässighet och självständighet uppfylls, s. 25
- c) Handelsbolag och kommanditbolag utgör juridiska personer enligt bokföringslagen etc., men inte inkomstskattemässigt, s. 25

- Mer om rekvisiten för näringsverksamhet, s. 25
- d) Varaktighetsrekvisitet och rekvisitet omfattning, s. 25
- e) Självständighetsrekvisitet, s. 26
- f) Vinstsyfte, s. 27

- Mer om VAD som omfattas av inkomstslaget näringsverksamhet, s. 27
- g) En fysisk person ("egenföretagare") beskattas inte i inkomstslaget näringsverksamhet utan i inkomstslaget kapital avseende följande ..., s. 27
- h) Näringsfastighet, s. 28
- Kommentarer, s. 28

- Uppdrag utförs genom eget aktiebolag, s. 28
- i) Aktiebolagets eller aktieägarens inkomst? s. 28

- Socialavgifter m.m., s. 28
- j) Aktiv och passiv näringsverksamhet, s. 28

2. Beräkning av resultatet av näringsverksamhet, s. 30

- *Bokföringsmässiga grunder*, s. 30
- *Balansposter, värdering av*, s. 30
- *Överskott eller underskott?* s. 30
- Kommentarer, s. 30
- *En enda näringsverksamhet eller flera?* s. 30

3. Beskattningsunderlaget, s. 31

- a) Beskattningsunderlag – fysiska personers förvärvsinkomster, s. 31
- b) Beskattningsunderlaget – juridiska personer, s. 31

4. OM något är skattepliktigt resp. OM något är avdragsgillt, s. 32

- a) Vad som ska tas upp i inkomstslaget näringsverksamhet, s. 32
- b) Vad som ska dras av i inkomstslaget näringsverksamhet, s. 32
- b1) Huvudregeln, s. 32
- b2) Avdrag för avsättningar för framtida förluster, s. 32
- b3) Avtalspensioner, s. 32
- b4) Framtida garantiutgifter, s. 33

- c) Mervärdesskatt, s. 33

5. NÄR inkomsten ska beskattas resp. utgiften dras av (frågor om periodiseringen), s. 34

- a) Beskattningsstidpunkten (periodiseringen), s. 34
- b) Tidpunkt för kostnadsföring av utgifter för lager, s. 34
- c) Tidpunkt för kostnadsföring av utgifter för inventarier, s. 34
- Metoder för värdering av inventarierna vid årets utgång, s. 35
- Kommentarer, s. 35
- Exempel på räkenskapsenlig avskrivning på inventarier: s. 36

6. Grunderna för uttagsbeskattning, jämförelse med förmånsbeskattning respektive underprisöverlåtelser, s. 37

- a) Uttag ur näringsverksamhet, s. 37
- Kommentarer, s. 37
- b) Uttag eller förmån? s. 37
- Kommentarer, s. 37
- c) Uttag eller underprisöverlåtelse (omstruktureringar)? s. 37

7. Beskattningsfrågor mellan bolag: utdelningar, aktieförsäljningar och koncernbidrag, s. 38

a) Dubbelbeskattningsprincipen, undantag avseende kedjebeskattning, s. 38
Ang. aktieägartillskott, s. 38

b) Skattefri utdelning på näringsbetingade andelar, s. 38
Kommentarer, s. 38

c) Skattefri försäljning av näringsbetingade andelar, s. 38

d) Koncernbidragsreglerna, s. 39
Kommentarer, s. 39

Förutsättningarna för bidrag mellan moderföretag och helägt dotterföretag, s. 40

Koncernavdragsregler för svenskt moderföretag beträffande slutlig förlust hos ett helägt utländskt dotterföretag, s. 40

8. Grunderna för fåmansföretagsbeskattning, s. 41

Fåmansföretag och fåmanshandelsbolag, s. 41

Delägare och företagsledare, s. 42

Kvalificerade andelar, s. 42

- Utdelningsbeskattningen, s. 42

- Kapitalvinstbeskattningen, s. 43

- Skattebelastningen på utdelning och kapitalvinster på kvalificerade andelar, s. 43

Kapitalbeskattning – översikt, s. 44

- Kapitalbeskattning – Vem? Hur? Vad? När? ”Metod” och Historik, s. 45

- Kapital – översikt av inkomstslagets regler (I.) och ett överskotts eller underskotts plats i en skatteuträkning (II.), s. 47

- Exempel på skatteberäkning – försäljning av aktier i fåmansföretag (antag enbart ”låg kapitalskatt”), s. 48

- Exempel på skatteberäkning – försäljning av onoterade aktier (ej fåmansföretag), s. 48

- Exempel på skatteberäkning – försäljning av marknadsnoterade aktier, s. 48

- Exempel på beräkning av skattereduktion om olika kapitalinkomster och förluster samma beskattningsår, s. 49

- Exempel på skatteberäkning – försäljning av privatbostadsfastighet, s. 50

- Exempel på skatteberäkning – försäljning av privatbostadsrätt, s. 50

- Exempel på skatteberäkning – avyttring av andra tillgångar/främst olika slags privat lösöre (52 kap. IL), s. 50

- Exempel på skatteberäkning – uthyrning av privatbostadsfastighet, s. 51

- Huvudsaklighetsprincipen resp. delningsprincipen – blandade fång (avyttring/gåva), s. 51

- Schablonintäkter vid vissa innehav, s. 51

Företagsbeskattning – översikt, s. 52

1. Skatter och avgifter, allmänt, s. 53

Översikt 2-4 ang. inkomstskatt (löpande i 2-4 berörs även t.ex. mervärdesskatt), s. 57

2. Koncernbeskattning, s. 58

Beskattningsfrågor mellan bolag: utdelningar, aktieförsäljningar och koncernbidrag, s. 58

a) Dubbelbeskattningsprincipen, undantag avseende kedjebeskattning, s. 58
Ang. aktieägartillskott, s. 58

b) Skattefri utdelning på näringsbetingade andelar, s. 58

c) Skattefri försäljning av näringsbetingade andelar, s. 59
Skalbolag, s. 60

d) Koncernbidragsreglerna, s. 60

Förutsättningarna för bidrag mellan moderföretag och helägt dotterföretag, s. 61

Koncernavdragsregler för svenskt moderföretag beträffande slutlig förlust hos ett helägt utländskt dotterföretag, s. 61

3 Fåmansföretag, s. 63

Grunderna för fåmansföretagsbeskattning, s. 63

Fåmansföretag och fåmanshandelsbolag, s. 64

Delägare och företagsledare, s. 64

Kvalificerade andelar, s. 65

- Utdelningsbeskattningen, s. 67

- Kapitalvinstbeskattningen, s. 67

- Skattebelastningen på utdelning och kapitalvinster på kvalificerade andelar, s. 67

4. Företagsombildningar (omstruktureringar), s. 69

Uttag eller förmån?, uttagsbeskattning – näringsverksamhet resp. uttag enligt 22 kap. IL eller underprisöverlåtelse enligt 23 kap. IL? s. 69

a) Uttag eller förmån?, s. 69

b) Utagsbeskattning – näringsverksamhet s. 69

c) Uttag enligt 22 kap. IL eller underprisöverlåtelse enligt 23 kap. IL (omstruktureringar)? s. 71

Villkor för kvalificerad underprisöverlåtelse, s. 72

Försäljning av aktier i AB jämfört med verksamhetsöverlåtelse, s. 73

Förpackningsförfaranden – stoppregler enligt SFS 2017:625, s. 74

Jfr Mervärdesskatt och överlåtelse av verksamhet eller verksamhetsgren eller aktieöverlåtelse, s. 74

d) Andelsbyten, s. 75

e) Fusioner och fissioner, s. 75

Lex ASEA – utdelning av dotterbolagsaktier, s. 76

f) Verksamhetsavyttringar, s. 76

g) Partiella fissioner, s. 77

5. Mervärdesskatt, s. 78

Inkomst av näringsverksamhet och tjänst – övningsexempel, s. 82

Inkomst av näringsverksamhet och tjänst – svar på övningsexempel, s. 85

Inkomst av kapital – övningsexempel, s. 89

Inkomst av kapital – svar på övningsexempel, s. 90

Företagsbeskattning – övningsexempel, s. 92

Koncernbeskattning, s. 92

Fåmansföretag, s. 94

Omstruktureringar, s. 97

Mervärdesskatt, s. 101

Företagsbeskattning – svar på övningsexempel, s. 106

Svar – Koncernbeskattning, s. 106

Svar – Fåmansföretag, s. 108

Svar – Omstruktureringar, s. 113

Svar – Mervärdesskatt, s. 120

Repetera med gammalt förslag till tentafrågor och svar, s. 130

Sakregister, s. 135

Inledande översikt

Inkomstskatten – en schematisk översiktsbild, s. 12

Översikt av det inkomstskattepliktiga området och inkomstlagen, s. 13

Skatteuträkning – översikt av förvärvsinkomsterna (arbetsinkomsterna) och kapitalinkomsterna och deras påverkan av den slutliga skatten för en fysisk person, s. 14

Skatt på inkomster hos juridiska personer, s. 14

Översikt av det inkomstskattepliktiga området och inkomstlagen

I enlighet med legalitetsprincipen för beskattningsåtgärder i 8:2 1 st 2 regeringsformen (1974:152) omfattas bara inkomster som faller inom de tre inkomstlagen – näringsverksamhet (NRV), tjänst och kapital – av det inkomstskattepliktiga området [1:1 1 st, 1:3 och 1:8 inkomstskattelagen (1999:1229), IL]. Utanför IL:s tillämpningsområde faller vissa engångsbelopp, t.ex. skadestånd utan samband med anställning och som inte är ekonomiska (ideella). En tillfällig ersättning för en prestation, hänförs dock till inkomstlaget tjänst som ett restinkomstslag, om den inte ska ingå i NRV, t.ex. om ersättningen utgör överskott i en hobbyverksamhet. Neutralitet uppnås därmed jämfört med intäkter i sådana tillfälliga verksamheter som redan före skattereformen 1990/91 hänfördes till tjänst [prop. 1989/90:110 Del 1 s. 307 och 308].

Inkomster som inte faller utanför inkomstlagen undantas från inkomstbeskattning endast om så särskilt anges i IL. Se 8 kap. IL ang. skattefrihet för arv, gåva, lotterivinster, stipendier under vissa förutsättningar, m.m.

En *fysisk person* kan ha olika inkomster hänförliga till de tre inkomstlagen: kapital, NRV och tjänst (1:3 1 st 1 och 2 IL). För en *juridisk person*, t.ex. ett aktiebolag, hänförs alla inkomster till NRV (1:3 2 st och 13:2 IL).

En fysisk person som uppstår inkomst som faller inom det inkomstskattepliktiga området och som inte undantas särskilt enligt 8 kap. IL ska hänföra inkomsten till kapital, NRV eller tjänst enligt följande:

Tjänst – inte NRV eller kapital

- Till inkomstlaget tjänst räknas inkomster och utgifter på grund av tjänst till den del de inte ska räknas till inkomstlaget NRV eller kapital (10:1 1 st IL).

Kapital – inte NRV

- Till inkomstlaget kapital räknas inte inkomster och utgifter som räknas till inkomstlaget NRV (41:1 2 st IL).

”Metod”

- Personen prövar först om inkomsten tillhör inkomstlaget NRV. I så fall ska den hänföras dit och varken till tjänst eller kapital.
- Leder prövningen till att inkomsten ska hänföras till tjänst, ska den hänföras dit.
- Till inkomst av kapital hänförs avkastning eller kapitalvinst på tillgång, om inkomsten inte ska räknas till NRV.
- Om inkomsten varken ska hänföras till NRV eller kapital, ska den hänföras till tjänst.

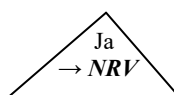
NRV är således centralt för prövningen: ”Med näringsverksamhet avses förvärvsverksamhet som bedrivs yrkesmässigt och självständigt.” [13:1 1 st 2 men IL]

- Regeln uttrycker som kriterier för NRV: **förvärvssyfte**, **yrkesmässighet** och **självständighet**. Yrkesmässighet består i varaktighet eller omfattning. Självständighet är en avgränsning av NRV mot anställningsförhållanden etc., dvs. mot inkomstlaget tjänst [jfr 10:1 o. viktiga självständh.kriterier i 13:1 2 st IL].
- Används vinstsyfte som ett av kriterierna för NRV är det numer bara för att avgränsa NRV mot hobbyverksamhet. Vinstrekvisitet har uttunnats i rättspraxis. Något krav finns inte på att verksamheten ska gå med överskott. I stället anses **förvärvssyfte** avgörande för NRV [RÅ 1998 ref. 10].
- Om **förvärvssyfte saknas**: Inkomsten beskattas i **inkomstlaget kapital**, om den utgör **avkastning** eller **kapitalvinst** på tillgång [1:6 och 41:1 1 st IL].
- Om **förvärvssyfte saknas och inkomsten erhålls för en prestation**, som utförs självständigt utan att anställning föreligger är det fråga om en hobbyverksamhet: Inkomsten beskattas då i inkomstlaget **tjänst** som ett **restinkomstslag i förhållande till kapital och NRV** (10:1 1 st IL och prop. 1999/2000:2 Del 2 s. 114). Överskott av hobby beskattas tillsammans med övriga inkomster av tjänst, men underskott får inte dras mot andra tjänsteinkomster. Därför behandlas hobbyverksamhet som om den utgör en särskild verksamhet inom inkomstlaget tjänst [10:1 1 st, 2 st 3 och 3 st och 12:37 samt 52 kap. IL och prop. 1999/2000:2 Del 2 s. 114 och 115].

Förvärvssyfte/yrkesmässig?

Nej → **Kapital**

(avkastning/kapitalvinst på tillgång)



Självständig? Nej → **Tjänst** (anställning och uppdrag samt inkomst av verksamhet där prestationen kan vara helt trivial – 10:1 2 st IL)

En prestation utförs självständigt men ej anställning eller förvärvssyfte/vinstsyfte: hobby → ”**Tjänst 2**” (restinkomstslag). [Avyttring av inventarier som används i en hobbyverksamhet bör dock alltid beskattas i inkomstlaget kapital – se prop. 1999/2000:2 Del 2 s. 115.]

Det är viktigt att skilja på å ena sidan förvärvsinkomster och å andra sidan kapitalinkomster. Förvärvsinkomster hänförs till inkomstlagen NRV resp. tjänst (1:5 IL). De omfattas av proportionell kommunal skatt resp. progressiv statlig skatt för fysiska personer (65:3 resp. 65:5 IL), medan skatten för NRV hos juridiska personer är en proportionell statlig skatt om 22

% (65:10 IL). Den statliga skatten för fysiska personers kapitalinkomster är proportionell och normalt 30 %, men skattebelastningen reduceras i vissa fall till 2/3 eller 5/6 därav (65:7 IL, 57:20 2 men. o. 57:21 1 st och 42:15 a 1 st IL). Förvärvsinkomster – men aldrig kapitalinkomster – kan omfattas av socialavgifter i form av arbetsgivar- eller egenavgifter [socialavgiftslagen (2000:980), SAL] eller av särskild löneskatt [lagen (1990:659) om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster, SLFL].

Skatteuträkning – översikt av förvärvsinkomsterna (arbetsinkomsterna) och kapitalinkomsterna och deras påverkan av den slutliga skatten för en fysisk person¹

<u>Förvärvsinkomsterna:</u>	+ Inkomst av tjänst
	+ Inkomst av näringsverksamhet (NRV) [1:5 1 och 2 st IL]
	– Allmänna avdrag [1:5 2 st 1 men IL]
Fastställd förvärvsinkomst:	=(Återstående belopp avrundas till närmast lägre 100-tal kr) [1:5 2 st 2 men IL]
	– Grundavdrag [Från fastställd förvärvsinkomst dras grundavdrag och, i
	– Sjöinkomstavdrag förekommande fall, sjöinkomstavdrag – 1:5 3 st IL]
Beskattningsbar förvärvsinkomst	=(Återstående belopp, lägst 0 kr) [1:5 3 st 2 men IL]

På beskattningsbara förvärvsinkomsten beräknas:

- Kommunal inkomstskatt, Skattesats x besk. bara förvärvsinkomsten = X
(65:3 IL)
- Statlig inkomstskatt, 20 % x del av besk. bara förvärvsinkomsten > nedre skiktgränsen = Y
(65:5 IL) 5 % x del av besk. bara förvärvsinkomsten > övre skiktgränsen = Z

Kapitalinkomsterna:

På *överskott* (om minst 200 kr) av inkomst av kapital beräknas:

- Statlig inkomstskatt, 30 % x överskottet = K
(65:2 och 65:7 IL)

Om inte några andra skatter och avgifter aktualiseras, blir den **slutliga skatten** = X + Y + Z + K

Om det i stället för överskott har uppkommit ett *underskott* av inkomst av kapital, ska regler om skattereduktion i 67:2 och 67:10 IL tillämpas (41:12 2 st IL). Med bortseende från skattereduktioner för sjöinkomst, allmän pensionsavgift, arbetsinkomst (jobbskatteavdrag), sjukersättning och aktivitetsersättning, hushållsarbete (s.k. rot-/rutarbete) och mikroproduktion av förnybar el beaktas här enbart *skattereduktion* för underskott i kapital (67:2 1 st IL).

Skattereduktion för underskott av inkomst av kapital beräknas enligt följande:

30 % x den del av underskottet som inte överstiger 100 000 kr + 21% x återstående underskott = Uk (67:10 IL)

Om inte några andra skatter/avgifter och reduktioner aktualiseras, blir den **slutliga skatten** = X + Y + Z – Uk [67:2 2 st IL och 56:7 skatteförfarandelagen (2011:1244), SFL]. Se ang. beslut om slutlig skatt: 65:2 och 3 SFL.

Slutlig skatt, lägst 0 kr [Slutlig skatt – preliminärt debiterad skatt (F-skatt eller särskild A-skatt) och avdragen A-skatt (som görs av arbetsgivare och banker etc.) = *skatt att få tillbaka eller skatt att betala* (56:9 och 8:2 SFL)]

Skatt på inkomster hos juridiska personer

Juridiska personer har enbart inkomst av NRV (1:3 2 st och 13:2 IL), och de betalar statlig inkomstskatt med 22 % av den beskattningsbara inkomsten (65:10 IL). Se ang. beslut om slutlig skatt: 65:2 och 3 SFL.

Slutlig skatt, lägst 0 kr [Slutlig skatt – preliminärt debiterad skatt (normalt F-skatt) och skatteavdrag (skatteavdrag ska göras av banker etc. även för den som är godkänd för F-skatt) = *skatt att få tillbaka eller skatt att betala* (8:3, 10: och 56:9 SFL)]

¹ Se även SKV:s hemsida www.skatteverket.se, där en komplett skatteuträkningsbilaga återfinns.

BESKATTNING AV INKOMST AV NÄRINGSVERKSAMHET OCH TJÄNST – översikt

Näringsverksamhet och tjänst, s. 16

NRV kontra tjänst i form av anställning och liknande, s. 16

Näringsfastigheter etc. alltid NRV, s. 16

Särskilt om NRV i form av byggnadsrörelse etc. i 27 kap. IL, s. 16

Tjänst i form av hobbyverksamhet, s. 16

Huvudregeln om vad som ska dras av i inkomstslaget NRV, s. 16

Beräkning av resultatet i NRV, s. 16

Huvudregeln om vad som ska tas upp i inkomstslaget tjänst, s. 16

Huvudregeln om vad som ska dras i inkomstslaget tjänst, s. 17

Överskott eller underskott i hobbyverksamhet, s. 17

Vanliga företagsformer som omfattas av NRV, s. 17

Enskild firma/enskild näringsidkare, s. 17

Aktiebolag, s. 17

Handelsbolag och kommanditbolag, s. 17

Arbetsgivaravgifter och egenavgifter samt särskild löneskatt, s. 17

Uttagsbeskattning i NRV resp. förmånsbeskattning i tjänst, s. 17

Inkomst av tjänst, s. 18

Inkomst av näringsverksamhet, s. 22

Näringsverksamhet och tjänst

En *juridisk person* kan, som nämnts, enbart ha inkomst av näringsverksamhet (NRV). En *fysisk person* har NRV, vilket ibland kallas NRV i egentlig mening, om följande kriterier, som nämnts, är uppfyllda: förvärvssyfte, yrkesmässighet och självständighet (13:1 1 st 2 men IL). Yrkesmässighetskriteriet kan indelas i varaktighet eller omfattning.

NRV kontra tjänst i form av anställning och liknande

- Självständighetskriteriet avgränsar NRV mot anställningsförhållanden etc., dvs. mot inkomstslaget tjänst (jfr 10:1 och 13:1 2 st IL). Vid bedömningen av om en uppdragstagare ska betraktas som å ena sidan självständig och egenföretagare (NRV) eller å andra sidan anställd eller annars osjälvständig uppdragstagare (inkomst av tjänst) ska det särskilt beaktas vad som avtalats med uppdragsgivaren (UG), i vilken omfattning uppdragstagaren (UT) är beroende av UG och i vilken omfattning UG är inordnad i dennes verksamhet (13:1 2 st IL).

[Jfr ang. 2 st i 13:1 IL, vilket infördes 2009 (gm SFS 2008:1316), min artikel Styrelseproffs med flera och F-skatten – faran med utveckling av en faktisk gällande rätt vid sidan av gällande rätt i en egentlig mening (Balans nr 5 2017, Fördjupningsbilagan s. 20-23). Där berör jag HFD:s förhandsbesked HFD 2017 ref. 41 och SKV:s ställningstaganden 2008-12-11 (dnr 131 751308-08/111) och 2017-06-29 (dnr 202 278405-17/111).]

Näringsfastigheter etc. alltid NRV

- Innehav av näringsfastigheter och näringsbostadsrätter samt av avverkningsrätt till skog räknas alltid som NRV. Privatbostadsfastigheter, privatbostadsrätter och andra privatbostäder kan inte ingå i en NRV (13:1 3 st IL). En juridisk persons fastighetsinnehav utgör alltid näringsfastighet (prop. 1989/90:110 Del 1 s. 501).

Särskilt om NRV i form av byggnadsrörelse etc. i 27 kap. IL

- I 27 kap. IL finns bestämmelser om NRV i form av byggnadsrörelse, handel med fastigheter eller tomtrörelse (13:1 a IL).

Tjänst i form av hobbyverksamhet

- Om förvärvssyfte saknas är det inte fråga om förvärvsinkomst, dvs. vare sig NRV eller tjänst, förutsatt att inkomsten inte erhålls för en prestation. Då hänförs inkomsten till inkomstslaget kapital, om den utgör avkastning eller kapitalvinst på tillgång. Om en sådan inkomst som erhålls utan förvärvssyfte, dvs. inte är för mottagarens försörjning, ändå motsvarar en prestation från mottagaren som utförs självständigt utan att anställning föreligger, är det fråga om hobbyverksamhet. Inkomsten beskattas då i inkomstslaget tjänst som restinkomstslag i förhållande till kapital och NRV (10:1 1 st och 2 st 3 och 12:37 IL och prop. 1999/2000:2 Del 2 s. 114).

För övrigt styr inkomstlagen vilken s.k. skatteform som ska gälla för erläggande av preliminär skatt (uppbörd): Den som avser bedriva NRV ska i princip godkännas för F-skattedebitering [9:1 1 st skatteförordningen (2011:1244), SFL]. Annars gäller A-skatt (skatteavdrag) eller debitering av särskild A-skatt (8:2 1 st SFL).

Huvudregeln om vad som ska dras av i inkomstslaget NRV

Utgifter för att förvärva och bibehålla inkomster ska dras av som kostnad. Ränteutgifter och kapitalförluster ska dras av även om de inte är sådana utgifter (16:1 1 st IL). Utöver bestämmelserna i 16 kap. IL finns bestämmelser om avdrag i 9, 17-25 a, 28-40, 44-46, 48, 49-52, 55 och 60 kap. IL (16:1 2 st IL).

Beräkning av resultatet i NRV

Resultatet=intäkter – kostnader (14:21 1 st IL). Överskott bildar beskattningsunderlag. Om resultatet i stället uppvisar ett underskott, ska det fastställas. Utebliven eller felaktig redovisning av underskott kan föranleda skattetillägg [49:14 SFL].

Ett underskott dras av nästa år. Om underskott då, ”rullas” det till följande år (40:2 IL). Alternativt: Om nystartad aktiv NRV, kan underskott dras som allmänt avdrag mot annan förvärvsinkomst (i praktiken mot inkomst av tjänst) samma år (62:2 1 st IL). Ang. aktiv NRV, se 2:23 IL och även nedan. [**OBS!** Reform som föreslås i SOU 2014:40 medför (enl. s. 301) att ”gamla” underskott i NRV hos fysiska/juridiska personer reduceras till 50 %.]

Huvudregeln om vad som ska tas upp i inkomstslaget tjänst

Löner, arvoden, kostnadsersättningar, pensioner, förmåner och alla andra inkomster som erhålls på grund av tjänst ska tas upp som intäkt, om inte något annat anges i 8, 11 eller 11 a kap. IL (11:1 1 st IL).

Huvudregeln om vad som ska dras i inkomstslaget tjänst

Utgifter för att förvärva och bibehålla inkomster ska dras av som kostnad om inte något annat anges i 12 kap., 9 kap. eller 60 kap. IL (12:1 1 st IL).

Överskott eller underskott i hobbyverksamhet

Överskott av hobby beskattas tillsammans med övriga inkomster av tjänst, men underskott får inte dras mot andra tjänsteinkomster. Därför behandlas hobbyverksamhet som om den utgör en särskild verksamhet inom inkomstslaget tjänst (12:37 IL).

Vanliga företagsformer som omfattas av NRV

Enskild firma/enskild näringsidkare

En fysisk person som bedriver NRV sägs göra så under enskild firma. Det är den fysiska personen personligen, den enskilde näringsidkaren, som bedriver NRV i sådant fall, och därför används dennes personnummer för deklaration och registrering avseende företaget. I förevarande fall används, som nämnts, ibland också uttrycket NRV i egentlig mening.

Aktiebolag

Aktiebolag (AB) utgör exempel på en juridisk person, och en sådan person beskattas, som nämnts, alltid i NRV.

Handelsbolag och kommanditbolag

Handelsbolag (HB) och kommanditbolag (KB) är juridiska personer i civilrättslig mening, men – till skillnad från AB m.fl. – inte i inkomstskatterättslig mening. Inkomstbeskattningen avseende NRV hos HB och KB sker i stället på delägarnivå, dvs. hos delägarna i sådana bolag (och delägarna kan vara fysiska personer eller t.ex. AB). [5:1 IL]. Däremot är HB och KB skattesubjekt i mervärdesskatterättslig mening [6:1 mervärdesskattelagen (1994:200), ML] samt beträffande särskild löneskatt på pensionskostnader för anställd personal i bolaget [lagen (1991:687) om särskild löneskatt på pensionskostnader, SLPL]

Arbetsgivaravgifter och egenavgifter samt särskild löneskatt

På anställdas/osjälvständiga uppdragstagares löner/förmåner (inkomst av tjänst) erlägger arbetsgivare och uppdragsgivare arbetsgivaravgifter [2:1 1 st SAL].

Ensk.när.idkare eller aktiv delägare i HB eller KB erlägger egenavgifter på överskott i NRV (3:1 1 st SAL).

Särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster (**SLF**) för: passiv NRV, 24,26 % på överskott i NRV; aktiv NRV för skattskyldig som fyllt 65 år vid årets ingång, 6,15 % på överskott i NRV, samt lön etc. för arbete till den som fyllt 65 år, 6,15 % [1 och 2 §§ SLFL]. Med aktiv NRV avses NRV i vilken den skattskyldige har arbetat i inte oväsentlig omfattning (dvs. minst arbetat 1/3 av normal arbetstid i verksamheten – prop. 1989/90:110 Del 1 s. 646). Annan NRV – samt självständig NRV utanför EES – anses som passiv NRV (2:23 IL). Särskild löneskatt på pensionskostnader (**SLP**) i AB samt på pensionskostnader för anställda i enskild firma eller HB/KB och på betalning av premie för pensionsförsäkring som tecknats för aktiv enskild näringsidkare eller delägare i HB/KB, 24,26 % (1 och 3 §§ SLPL). HB/KB är skattesubjekt ang. SLP för *anställd personal*. [Se även s. 29/32/53/55]

Uttagsbeskattning i NRV resp. förmånsbeskattning i tjänst

I inkomstslaget tjänst tillämpas kontantprincipen: Inkomsterna ska tas upp som intäkt det år då de kan disponeras eller på något annat kommit den skattskyldige till del (10:8 IL). Det är dock inte bara kontant lön etc. som omfattas av inkomst av tjänst, utan även *förmåner*, dvs. sådant som arbetsgivaren utger till den anställde i stället för lön (och som tillika ska tas med i arbetsgivarens löneunderlag för beräkning av arbetsgivaravgifter) [11:1 1 st IL och 2:10 SAL]. Om en enskild näringsidkare eller delägare i HB eller KB gör ett uttag av en tillgång eller en tjänst från sin verksamhet, ska i princip *uttagsbeskattning* ske hos denne i inkomstslaget NRV (22:1 IL). En underprisöverlåtelse enligt 23:14-29 IL ska dock inte medföra uttagsbeskattning enligt bestämmelserna i 22 kap. IL [23:9 IL – jfr äv. 4 c) i företagsbeskattningsdelen nedan].

Huvudregeln är att förmåner värderas till marknadsvärde (61:2 IL) och marknadsvärde används också som riktvärde för uttag (22:3 IL), men notera att skattepliktig förmån inte definieras i IL. Se mer om detta nedan i kapitalbeskattningsdelen i samband med Exempel på skatteberäkning – uthyrning av privatbostadsfastighet.

Inkomst av tjänst

Grundläggande bestämmelser för inkomstslaget tjänst [10 kap. 1-16 §§ IL], s. 19

Avgränsningen av inkomstslaget, s. 19

Beskattningstidpunkten, s. 20

Resultatet, s. 20

Vad som ska tas upp i inkomstslaget tjänst [11 kap. 1-48 §§ IL], s. 20

Huvudregeln om vad som ska tas upp i inkomstslaget tjänst, s. 20

Förmåner, s. 20

Vad som ska dras av i inkomstslaget tjänst [12 kap. 1-37 §§ IL], s. 21

Huvudregeln om vad som ska dras i inkomstslaget tjänst, m.m., s. 21

Socialavgifter, s. 21

Grundläggande bestämmelser för inkomstslaget tjänst [10 kap. 1-16 §§ IL]

Avgränsningen av inkomstslaget

En fysisk person kan ha olika inkomster hänförliga till de tre inkomstlagen: kapital, näringsverksamhet (NRV) och tjänst (1:3 1 st 1 och 2 IL). För en juridisk person, t.ex. ett aktiebolag, hänförs alla inkomster till NRV (1:3 2 st och 13:2 IL). *Inkomst av tjänst kan således en fysisk person ha, inte en juridisk person.*

Tjänst – inte NRV eller kapital

Om inkomster eller utgifter på grund av *tjänst* inte ska räknas till vare sig NRV eller kapital, räknas de till inkomstslaget tjänst. [10:1 1 st IL].

Med *tjänst* avses

1. anställning,
2. uppdrag, och
3. annan inkomstgivande verksamhet av varaktig eller tillfällig natur. [10:1 2 st IL]

- Det skatterättsliga begreppet tjänst är vidare än det civilrättsliga *arbetstagarbegreppet*, eftersom inte bara *anställningsförhållanden* utan även bl.a. *uppdragsförhållanden* räknas till inkomstslaget tjänst. Avgörande skatterettsligt är i stället att tjänst avgränsas mot det för NRV nödvändiga rekvisitet självständighet (13:1 1 st 2 men IL). En *osjälvständig uppdragstagare* omfattas således av inkomstslaget tjänst, även om denne inte har ett anställningsavtal med uppdragsgivaren. Dessutom bör för sammanhanget också beaktas att ett anställningsavtal är ogiltigt i den mån det upphäver eller inskränker arbetstagares rättigheter enligt den arbetsrättsliga lagstiftningen [2 § 2 st lag (1982:80) om anställningsskydd]. Den arbetsrättsliga lagstiftningen är tvingande till arbetstagarens förmån, och det innebär att ett avtal är ogiltigt om det innebär ett kringgående av ett anställningsförhållande [se – ang. gränsdragning mellan arbetstagare- och företagareförhållande – t.ex. AD 1994 nr 130 (s.k. franchising), AD 1983 nr 89 (person som sålt kokosbollar åt handelsbolag) och AD 1981 nr 121 (chaufför som förvärvat bilarna från f.d. arbetsgivaren)].

Kapitalvinst vid avyttring av tillgångar enligt 52 kap. IL, främst olika slags privat lösöre, ska *alltid* räknas till inkomstslaget *tjänst*, **om den inte ska räknas till NRV 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*. [10:1 3 st IL]

Det är således typiska arbetsinkomster som omfattas av tjänst, och inkomstslaget tjänst omfattar också tillfälliga ersättningar för prestationer. Sådana ersättningar hänförs till inkomstslaget tjänst som ett restinkomstslag, om de inte ska ingå i NRV, t.ex. om ersättningen utgör överskott i en *hobbyverksamhet*. Neutralitet uppnås därmed jämfört med intäkter i sådana tillfälliga verksamheter som redan före skattereformen 1990/91 hänfördes till tjänst. Hobby föll dåför tiden utanför beskattningen [prop. 1989/90:110 Del 1 s. 307 och 308]. Överskott av hobby beskattas tillsammans med övriga inkomster av tjänst, men underskott får inte dras mot andra tjänsteinkomster. Därför behandlas hobbyverksamhet som om den utgör en *särskild verksamhet inom inkomstslaget tjänst* (12:37 IL).

Utöver nämnda arbetsinkomster och tillfälliga ersättningar för prestationer behandlas som tjänst 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 sjukpenning m.m., föräldrapenning m.m., ersättningar vid utbildning och arbetslöshet och Marie Curie-stipendier. [10:2 IL]

Till inkomstslaget tjänst räknas även

1. utdelningar och kapitalvinster på aktier m.m. i den utsträckning som anges i 57 kap. 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 §,

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 §§. [10:3 IL]

Till inkomstslaget tjänst räknas inte

1. räntor på skulder för utbildning eller på andra skulder för tjänsten, och
2. vad delägare i ett svenskt handelsbolag fått i lön från detta. [10:4 1 st IL]

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 (fideikommiss, åborätt, tomträtt, vattenfallsrätt etc.), även om fastigheten innehas som en löneförmån. [10:4 2 st IL]

Beskattningstidpunkten

Intäkter

Huvudregeln är att beskattningstidpunkten följer kontantprincipen: Inkomster ska tas upp som intäkt det beskattningsår då de kan disponeras eller på något annat sätt kommer den skattskyldige till del. [10:8 IL]

Kostnader

Utgifter ska dras av som kostnad det beskattningsår då den skattskyldige betalar dem eller på något annat sätt har kostnaderna. [10:13 1 st IL]

Beträffande *hobbyverksamhet* får avdrag för beskattningsårets kostnader inte göras med större belopp än som motsvarar beskattningsårets intäkter. I sådan verksamhet ska avdrag göras även för något av de fe, föregående beskattningsårens kostnader till den del dessa överstigit det årets intäkter och inte kunnat dras av tidigare. Underskott får dock inte dras mot andra tjänsteinkomster. [12:37 IL vartill hänvisning sker i 10:13 2 st IL]

Resultatet

Överskott eller underskott ska beräknas genom att intäktsposterna minskas med kostnadsposterna. [10:16 1 st IL]

Underskott som uppkommer vid beräkningen ska dras av som kostnad det följande beskattningsåret. [10:16 2 st IL]

Vad som ska tas upp i inkomstslaget tjänst [11 kap. 1-48 §§ IL]

Huvudregeln om vad som ska tas upp i inkomstslaget tjänst

Löner, arvoden, kostnadsersättningar, pensioner, förmåner och alla andra inkomster som erhålls på grund av tjänst ska tas upp som intäkt, om inte något annat anges i 8 eller 11 kap. IL eller i det den 1 januari 2018 (genom SFS 2017:1212) införda 11 a kap. IL med Särskilda bestämmelser om personaloptioner. [11:1 1 st IL]

Förmåner

Förmån definieras inte i IL. För att över huvud taget kunna tala om förmån som intäktsbegrepp ska det vara fråga om annat än kontanter. Ersättningar i form av kontanter är i princip skattepliktiga och faller utanför förmånsbegreppet. Har den anställde ett behov av det utgivna för tjänstens utförande föreligger inte någon förmån. Om de privata inslagen är större än behovet i och för arbetet, föreligger en förmån. Det kan dock föreligga ett begränsat privat värde utan att det utgivna anses utgöra en förmån (se SOU 1999:94 s. 61-62). Med marknadsvärde avses såväl beträffande förmånsbeskattning som uttag i näringsverksamhet det pris som den skattskyldige skulle ha fått betala på orten om han själv skaffat sig motsvarande varor, tjänster eller förmåner mot kontant betalning (61:2 2 st IL).

För övrigt är det inte ovanligt att Skatteverket börjar en utredning om förmånsbeskattning i inkomstslaget tjänst med att resonera om marknadsvärde utan att först underbygga huruvida förmån över huvud taget kan anses ha uppkommit. En skattepliktig förmån i inkomstslaget tjänst anses föreligga om det av arbetsgivaren utgivna har så starka privata inslag till arbetstagarens fördel att de väger tyngre än behovet av nyttigheten i och för arbetstagarens arbete. En inbesparing i den anställdes levnadskostnader är för övrigt inte ett av arbetsgivaren utgivet objekt, och utgör därför inte i sig en skattepliktig förmån i inkomstslaget tjänst (se SOU 1999:94 s. 61-63). Ett resonemang bör således inte börja med bedömningen av ett marknadsvärde, utan med frågeställningen om det som värderas över huvud taget faller inom det skattepliktiga området och därigenom kan hänföras till något inkomstslag.

Vad som ska dras av i inkomstslaget tjänst [12 kap. 1-37 §§ IL]

Huvudregeln om vad som ska dras i inkomstslaget tjänst, m.m.

Utgifter för att förvärva och bibehålla inkomster ska dras av som kostnad om inte något annat anges i 12 kap., 9 kap. eller 60 kap. IL. [12:1 1 st IL]

Genom huvudregelns krav på att utgifterna ska göras för att förvärva och bibehålla inkomster begränsas avdragsrätten i inkomstslaget tjänst i första hand mot personliga levnadskostnader, vilka inte är avdragsgilla (9:2 1 st IL). För att en anställd ska ha rätt att dra en utgift fordras att det rör sig om en merkostnad utöver de personliga levnadskostnaderna. Vidare begränsas avdragsrätten om arbetsgivaren i stället borde svara för den utgift som den anställda har haft: Den anställda får t.ex. svårt att genomdriva ett avdragsyrkande om denne har köpt ett visst föremål för sin tjänst som är tillgänglig på arbetsplatsen.

Ytterligare en begränsning av avdragsrätten är att huvudregeln bestämmer den så att det ska röra som att förvärva och bibehålla inkomster. Kostnader för förvärv av själva inkomstkällan är inte avdragsgilla, dvs. utgifter nedlagda innan en skattepliktig verksamhet föreligger är inte avdragsgilla (prop. 1996/97:154 s. 40). Den som t.ex. har utgifter för en utbildning som denne genomgår för att förvärva en anställning (vidareutbildning) har således inte avdragsrätt för utgifterna. Om däremot utgifterna avser fortbildning, dvs. utbildning för bibehållande av kompetens i en anställning eller för att följa med utvecklingen och skaffa nya kunskaper inom aktuellt arbetsområde, rör det sig om utgifter för att förvärva och bibehålla inkomsterna av anställningen och då har vederbörande avdragsrätt för utgifterna. Om arbetsgivaren betalar en kurs som saknar tillräckligt starkt samband med tjänsten, och det därmed inte kan anses vara fråga om fortbildning för den anställda, kan det bli fråga om förmånsbeskattning i inkomstslaget tjänst för den anställda och att arbetsgivaren ska erlägga arbetsgivaravgifter på förmånen.

Det finns således flera aspekter redan på huvudregeln, och 12 kap. innehåller även regler om avdrag för andra utgifter som har samband med tjänsten samt regler om inskränkningar i avdragsrätten (12:1 2 st och 12:2-37 IL).

I inkomstslaget tjänst tillämpas bestämmelserna i inkomstslaget NRV om

- avdrag för utgifter för representation i 16:2,
- mervärdesskatt i 16:16, och
- avdrag för utländsk skatt i 16:18 och 19. [12:1 3 st IL]

Socialavgifter

En ersättning måste vara skattepliktig enligt IL för att den ska omfattas av socialavgifter. Jämför 2:12 SAL, varav följer att en ersättning är avgiftsfri om den:

1. är skattefri enligt IL,
2. undantas från skatteplikt enligt 6 § 2 eller 3 SINK, eller
3. undantas från skatteplikt enligt 8 § 5 eller 6 lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl.

Arbetsgivaravgifter erläggs av den som betalar ut löner, arvoden eller andra ersättningar eller lämnar förmåner för arbete (2:1 och 10 SAL).

För överskott av sådan inkomst av tjänst som avser hobbyverksamheter ska egenavgifter betalas (3:4 SAL). Erhålls ersättningen för utfört arbete ska dock uppdragsgivaren betala arbetsgivaravgifter på samma sätt som för löner.

Om den som tar emot ersättning för arbete är godkänd för F-skatt (jfr e), ska denne betala egenavgifter och uppdragsgivaren betalar inte arbetsgivaravgifter (2:5 SAL).

En förutsättning för avgiftsplikt avseende arbetsgivaravgifter är att den som utbetalar ersättning (arbetsgivaren/uppdragsgivaren) gör så för en motprestation bestående i att mottagaren ska eller har utfört arbete. Det ska således röra sig om ett arbetsgivar- eller uppdragsförhållande mellan utbetalaren och arbetstagaren/uppdragstagaren. En fysisk person som exempelvis bedriver ren försäljningsverksamhet avseende varor och liknande ska *alltid* betala sina socialavgifter själv i form av egenavgifter (prop. 1991/92:112 s. 117). Om säljaren arbetar under anställningsliknande förhållanden hos utbetalaren, ska dock utbetalaren erlägga arbetsgivaravgifter, eftersom denne i så fall betalar för säljarbetet som till andra anställda. Om den som utför arbete är godkänd för F-skatt men det är uppenbart att denne är att anse som anställd hos utbetalaren, ska utbetalaren skriftligen anmäla detta till Skatteverket, för att inte bli ansvarig för mottagarens skatter och avgifter [10:14 och 59:7-9 skatteförfarandelagen (2011:1244)].

Inkomst av näringsverksamhet

1. HUR avgränsas inkomstslaget näringsverksamhet och VEM och VAD omfattas av inkomstslaget? s. 24

- *Utdrag ur 13 kap. IL, s. 24*

Kommentarer, s. 24

a) Det finns tre inkomstslag: kapital, tjänst och näringsverksamhet, s. 24

b) En juridisk person, t.ex. ett aktiebolag eller en ekonomisk förening, har redan på grund av sin egenskap av juridisk person en näringsverksamhet, oavsett om rekvisiten förvärvsverksamhet, yrkesmässighet och självständighet uppfylls, s. 25

c) Handelsbolag och kommanditbolag utgör juridiska personer enligt bokföringslagen etc., men inte inkomstskattemässigt, s. 25

- Mer om rekvisiten för näringsverksamhet, s. 25

d) Varaktighetsrekvisitet och rekvisitet omfattning, s. 25

e) Självständighetsrekvisitet, s. 26

f) Vinstsyfte, s. 27

- Mer om VAD som omfattas av inkomstslaget näringsverksamhet, s. 27

g) En fysisk person ("egenföretagare") beskattas inte i inkomstslaget näringsverksamhet utan i inkomstslaget kapital avseende följande ..., s. 27

h) Näringsfastighet, s. 28

Kommentarer, s. 28

- Uppdrag utförs genom eget aktiebolag, s. 28

i) Aktiebolagets eller aktieägarens inkomst? s. 28

- Socialavgifter, s. 29

j) Aktiv och passiv näringsverksamhet, s. 29

2. Beräkning av resultatet av näringsverksamhet, s. 30

- *Bokföringsmässiga grunder, s. 30*

- *Balansposter, värdering av, s. 30*

- *Överskott eller underskott? s. 30*

Kommentarer, s. 30

- *En enda näringsverksamhet eller flera? s. 30*

3. Beskattningsunderlaget, s. 31

a) Beskattningsunderlag – fysiska personers förvärvsinkomster, s. 31

b) Beskattningsunderlag – juridiska personer, s. 31

4. OM något är skattepliktigt resp. OM något är avdragsgillt, s. 32

a) Vad som ska tas upp i inkomstslaget näringsverksamhet, s. 32

b) Vad som ska dras av i inkomstslaget näringsverksamhet, s. 32

b1) Huvudregeln, s. 32

b2) Avdrag för avsättningar för framtida förluster, s. 32

b3) Avtalspensioner, s. 32

b4) Framtida garantiutgifter, s. 33

c) Mervärdesskatt, s. 33

5. NÄR inkomsten ska beskattas resp. utgiften dras av (frågor om periodiseringen), s. 34

a) Beskattningsstidpunkten (periodiseringen), s. 34

b) Tidpunkt för kostnadsföring av utgifter för lager, s. 34

c) Tidpunkt för kostnadsföring av utgifter för inventarier, s. 34

- Metoder för värdering av inventarierna vid årets utgång, s. 35

Kommentarer, s. 35

- Exempel på räkenskapsenlig avskrivning på inventarier: s. 36

6. Grunderna för uttagsbeskattning, jämförelse med förmånsbeskattning respektive underprisöverlåtelser, s. 37

a) Uttag ur näringsverksamhet, s. 37

Kommentarer, s. 37

b) Uttag eller förmån? s. 37

Kommentarer, s. 37

c) Uttag eller underprisöverlåtelse (omstruktureringar)? s. 37

7. Beskattningsfrågor mellan bolag: utdelningar, aktieförsäljningar och koncernbidrag, s. 38

a) Dubbelbeskattningsprincipen, undantag avseende kedjebeskattnings, s. 38

Ang. aktieägartillskott, s. 38

b) Skattefri utdelning på näringsbetingade andelar, s. 38

Kommentarer, s. 22

c) Skattefri försäljning av näringsbetingade andelar, s. 38

d) Koncernbidragsreglerna, s. 39

Kommentarer, s. 40

Förutsättningarna för bidrag mellan moderföretag och helägt dotterföretag, s. 40

Koncernavdragsregler för svenskt moderföretag beträffande slutlig förlust hos ett helägt utländskt dotterföretag, s. 40

8. Grunderna för fåmansföretagsbeskattning, s. 41

Fåmansföretag och fåmanshandelsbolag, s. 41

Delägare och företagsledare, s. 42

Kvalificerade andelar, s. 42

- Utdelningsbeskattningen, s. 42

- Kapitalvinstbeskattningen, s. 43

- Skattebelastningen på utdelning och kapitalvinster på kvalificerade andelar, s. 43

*** Beskattningsår ***

För enskild näringsidkare och handelsbolag där fysisk person ska beskattas för bolagets inkomst är huvudregeln att beskattningsår och räkenskapsår är lika med kalenderår [1:13 1 st inkomstskattelagen (1999:1229), IL, och 3:1 2 st bokföringslagen (1999:1078), BFL]

För juridiska personer är beskattningsåret lika med räkenskapsåret, och räkenskapsåret kan vara s.k. brutet räkenskapsår i stället för kalenderåret. Det kan förekomma 3 brutna räkenskapsår, 1 maj-30 april, 1 juli-30 juni och 1 september-31 augusti (1:15 1 st 1 men IL och 3:1 3 st BFL).

1. HUR avgränsas inkomstslaget näringsverksamhet och VEM och VAD omfattas av inkomstslaget?

Utdrag ur 13 kap. IL

VEM omfattas av inkomstslaget näringsverksamhet?

13 kap. IL – Avgränsningen av inkomstslaget näringsverksamhet

Huvudregler

1 § Till inkomstslaget näringsverksamhet räknas inkomster och utgifter på grund av näringsverksamhet. Med näringsverksamhet avses förvärvsverksamhet som bedrivs yrkesmässigt och självständigt.

Vid bedömningen av om en uppdragstagares verksamhet bedrivs självständigt ska det särskilt beaktas vad som avtalats med uppdragsgivaren, i vilken omfattning uppdragstagaren är beroende av uppdragsgivaren och i vilken omfattning uppdragstagaren är inordnad i dennes verksamhet.

Innehav av näringsfastigheter och näringsbostadsrätter samt avverkningsrätt till skog räknas alltid som näringsverksamhet. Privatbostadsfastigheter, privatbostadsrätter och andra privatbostäder kan inte ingå i en näringsverksamhet.

1 a § I 27 kap. finns bestämmelser om att den som innehar vissa tillgångar anses bedriva näringsverksamhet i form av byggnadsrörelse eller handel med fastigheter. Där finns också bestämmelser om vad som räknas som tomtrörelse.

I 49 a kap. finns bestämmelser om att kapitalvinsten när en fysisk person avyttrar en andel i ett skalbolag i vissa fall ska räknas till inkomstslaget näringsverksamhet.

Juridiska personer

2 § För juridiska personer räknas inkomster och utgifter på grund av innehav av tillgångar och skulder eller i form av kapitalvinster och kapitalförluster till inkomstslaget näringsverksamhet, även om inkomsterna eller utgifterna inte ingår i en näringsverksamhet enligt 1 §.

Kommentarer:

a) Det finns tre inkomstslag: kapital, tjänst och näringsverksamhet.

- Fysiska personer ("egenföretagare") omfattas av inkomstslaget näringsverksamhet (NRV) beträffande förvärvsverksamhet som bedrivs yrkesmässigt och självständigt. Enligt huvudregeln 13:1 1 st 2 men IL avses med NRV, som nämnts, *förvärvsverksamhet* som bedrivs *yrkesmässigt* och *självständigt*. Huvudregeln uttrycker som kriterier för NRV: *förvärvssyfte*, yrkesmässighet och självständighet. Yrkesmässighet består i varaktighet eller omfattning. Självständighet är en avgränsning av NRV mot anställningsförhållanden etc., dvs. mot inkomstslaget tjänst [jfr 10:1 och 13:1 2 st IL].
- Om ett vinstsyfte används som ett av kriterierna för NRV får det numer bara anses avse att avgränsa NRV mot hobbyverksamhet och utgör inte något krav på att verksamheten ska gå med överskott. I stället anses ett *förvärvssyfte* avgörande för NRV [RÅ 1998 ref. 10].
- Om *förvärvssyfte saknas*: Inkomsten beskattas i *inkomstslaget kapital*, om den utgör *avkastning* eller kapitalvinst på tillgång.
- Om *förvärvssyfte saknas och inkomsten erhålls för en prestation*, som utförs självständigt utan att anställning föreligger är det fråga om en hobbyverksamhet: Inkomsten beskattas då i inkomstslaget *tjänst* som ett *restinkomstslag i förhållande till kapital och NRV*. Överskott av hobby beskattas tillsammans med övriga inkomster av tjänst, men underskott får inte dras mot andra tjänsteinkomster. Därför behandlas hobbyverksamhet som om den utgör en särskild verksamhet inom inkomstslaget tjänst [10:1 1 st och 12:37 IL och prop. 1989/90:110 Del 1 s. 295].

Jämför BFL: En fysisk person som bedriver NRV är bokföringsskyldig för denna (2 kap. 6 § första st. BFL). Enligt förarbetena till BFL inträder bokföringsskyldigheten när en fysisk person yrkesmässigt bedriver verksamhet av ekonomisk art (se prop. 1998/99:130 Del 1 s. 205). Poängen med bokföringsskyldigheten är att den som bedriver näringsverksamhet ska skilja affärerna i verksamheten från sin privatekonomi. Av förarbetena till BFL

framgår att ”gränsen mellan privatekonomi och näringsverksamhet” bör bestämmas ”i samband med bokföring” med hänsyn till vad som anses vara god redovisningssed (se prop. 1998/99:130 Del 1 s. 229).

På liknande sätt är det med begreppet näringsverksamhet i IL. Inkomst av näringsverksamhet ska åtskiljas från inkomst av kapital m.m. En inkomst omfattas av inkomstslaget näringsverksamhet om den inte omfattas av de båda andra inkomstslagen, faller utanför inkomstslagen eller är undantagen från beskattning enligt 8 kap. IL (t.ex. arv och gåva). Förr var näringsverksamhet s.k. restinkomstslag, men numera har inkomstslaget tjänst den funktionen. En inkomst som inte faller utanför inkomstslagen och inte heller omfattas av undantag enligt 8 kap. IL, hamnar i inkomstslaget tjänst (hobbyverksamhet), om den inte kan hänföras till inkomst av kapital, näringsverksamhet eller tjänst (lön). En rent brottslig verksamhet utgör inte någon förvärvskälla, enligt Högsta förvaltningsdomstolen (HFD). Om den brottsliga verksamheten ingår som ett led i en legal verksamhet, kan däremot anledning förekomma att beakta intäkter därav som skattepliktiga (se RÅ 1991 ref. 6).

Näringsverksamhet är ett begrepp som har ett civilrättsligt ursprung, och återfinns således även i bl.a. BFL.

b) En juridisk person, t.ex. ett aktiebolag eller en ekonomisk förening, har redan på grund av sin egenskap av juridisk person en näringsverksamhet, oavsett om rekvisiten förvärvsverksamhet, yrkesmässighet och självständighet uppfylls.

Jämför BFL: En juridisk person är bokföringsskyldig, om inte annat anges i 2-5 §§ (2:1 BFL).

- Exempelvis aktiebolag och ekonomiska föreningar är alltid bokföringsskyldiga och omfattas alltid av inkomstslaget näringsverksamhet. En fysisk person måste uppfylla rekvisiten förvärvsverksamhet, yrkesmässighet och självständighet, för att anses bokföringsskyldig respektive omfattad av inkomstslaget näringsverksamhet.

Näringsverksamhet i betydelsen egenföretagare (fysisk person), där kravet är att rekvisiten förvärvsverksamhet, yrkesmässighet och självständighet ska vara uppfyllda, kallas ibland egentlig näringsverksamhet. Detta till skillnad från näringsverksamhet avseende juridiska personer, där nämnda rekvisit inte behöver vara uppfyllda (se t.ex. RÅ 2001 ref. 6 och RÅ 2006 ref. 58). Ett nybildat aktiebolag anses bedriva en näringsverksamhet som fortgår tills bolaget upphör, även om bolaget är vilande (se RÅ 2006 ref. 58).

c) Handelsbolag och kommanditbolag utgör juridiska personer enligt BFL etc., men inte inkomstskattemässigt (2:3 och 5:1 IL).

- En delägare som är fysisk person beskattas för sin andel av handelsbolagets resultat som *inkomst av näringsverksamhet* motsvarande vad som gäller en fysisk person som bedriver näringsverksamhet under enskild firma (13:4 och 5 och 14:13 IL).
- En delägare som är juridisk person integrerar sin andel av handelsbolagets resultat med resultatet av den näringsverksamhet som den juridiska personen bedriver i övrigt (13:4 och 5 och 14:10 IL).

Mer om rekvisiten för näringsverksamhet:

d) Varaktighetsrekvisitet och rekvisitet omfattning

Varaktighet

Alltsedan kommunalskattelagen infördes år 1928 har grunden för inkomstbeskattningen varit den s.k. källteorin. År 2000 ersatte IL kommunalskattelagen och lagen om statlig inkomstskatt. Då utmönstrades förvärvskällebegreppet ur inkomstskattelagstiftningen. Att IL infördes var emellertid enligt förarbetena allmänt sett enbart en lagteknisk reform med få materiella förändringar (se t.ex. prop. 1999/2000:2 Del 1 s. 476). Källteorin gäller således alltså för inkomstbeskattningen. Att förvärvskälla utmönstrats innebär således inte heller någon materiell förändring av rekvisiten för att bestämma att någon är företagare inkomstskatterättsligt sett (se prop. 1999/2000:2 Del 2 s. 185).

För inkomstslaget kapital innebar källteorin ursprungligen en åtskillnad mellan inkomst genom avkastning på egendom (kapitalavkastning) och inkomst genom värdestegring på egendom (kapitalvinst). Avkastning ansågs komma från en varaktig inkomstkälla och gav därför en skatteförmåga som borde beskattas. Reavinstbeskattning (kapitalvinst) ansågs från början vara av tillfällig karaktär och i princip inte ge sådan skatteförmåga att beskattning borde ske. Med tiden kom också reavinstbeskattning att anses ge samma skatteförmåga som andra inkomster (se

SOU 1989:33 Del I s. 54 och SOU 1989:33 Del II s. 19-21). Både kapitalavkastning och kapitalvinst beskattas således i inkomstslaget kapital (41:1 1 st IL). Till inkomstslaget kapital räknas dock inte inkomster och utgifter som räknas till inkomstslaget näringsverksamhet (41:1 2 st IL). Källteorin innebär sålunda för inkomstslaget näringsverksamhet att redan begreppet förvärvsverksamhet i 13:1 1 st 2 men IL uppställer ett krav på att verksamheten ska vara varaktig. Rekvisiten förvärvsverksamhet och yrkesmässighet innebär således att ett varaktighetsrekvisit uppställs för näringsverksamhet. All näringsverksamhet som bedrivs av en enskild näringsidkare räknas som en enda näringsverksamhet (14:12 1 men IL). Det innebär att inkomster från tillgångar och skulder som räknas till näringsverksamhet hos den enskilda näringsidkaren ingår i en och samma näringsverksamhet.

Varaktighetsrekvisit utgör avgränsningen av näringsverksamhet mot inkomstslaget kapital. Exempelvis en ränteintäkt från en tillgång som i sig genererar sådan intäkt omfattas av inkomstslaget kapital. Ränteintäkten kan inte i sig bilda en näringsverksamhet. Den utgör inkomst av näringsverksamhet om den utgör avkastning från en tillgång som ingår i en näringsverksamhet (jfr g). Beträffande kapitalvinster och kapitalvinster avseende tillgångar som ingår i en näringsverksamhet sker beskattningen i inkomstslaget näringsverksamhet, men inkomstberäkningen sker i vissa fall enligt kapitalreglerna, vilket utgör ett undantag från huvudregeln att inkomsten beräknas enligt bokföringsmässiga grunder för näringsverksamhet (25 kap. IL – jfr även 2). Skattelagstiftningen innehåller för övrigt inte någon allmän definition av begreppet ränta och i förarbetena till skattereformen 1990 respektive i HFD:s praxis betecknas det som ”inte helt entydigt” respektive ”inte rättsligt klart definierat” (Se prop. 1989/90:110 Del 1 s. 402 respektive RÅ 1999 ref. 14). Frågan är vilken grad av förvaltningsåtgärder som ska ägnas tillgångar för att inkomst därav inte längre ska omfattas av inkomstslaget kapital, utan utgöra inkomst av näringsverksamhet.

Om en person gör så många aktieaffärer att denne kan anses bedriva yrkesmässig handel med värdepapper (värdepappershandel) föreligger näringsverksamhet. Det är inte enbart fråga om den egna förmögenhetsförvaltningen, utan om att tillhandagå allmänheten eller särskilda investerare – dvs. kunder – med investeringsobjekt. Det följer av ett HFD:s praxis. I ett fall från 1988 gjorde två personer genom sitt aktiebolag ca 50 transaktioner om ca 2 556 000 kr i inköp och ca 2 961 000 kr i försäljning aktuellt år. Bolaget bedömdes bedriva rörelse, dvs. näringsverksamhet [se RÅ 1988 not. 276 (där hänvisning sker till RÅ 1981 1:4)]. I fallet från 1981 köpte och sålde en person aktier genom ett handelsbolag vari denne var delägare. Omfattningen var sådan att fråga ansågs vara om sådan portföljförvaltning som inriktas på kortsiktiga spekulationsvinster och inte på t.ex. en jämn avkastning eller realvärdesäkring. Värdepappershandel (rörelse) ansågs inte föreligga. Det rörde sig om den egna och bolagets förmögenhetsförvaltning och inte om aktiehantering åt allmänheten eller särskilda investerare (se RÅ 1981 1:4). I en kommentar av bl.a. RÅ 1981 1:4 betonas också sistnämnda krav i rättsfallet på att handel med värdepapper ska vara inriktad på att tillhandagå allmänheten eller särskilda investerare (kunder), för att handeln ska betraktas som rörelse (näringsverksamhet). Slutsatsen där är att ”[d]et torde vara en allmän uppfattning att praxis innebär att *fysiska personer* inte kan bedriva värdepappersrörelse, utom möjligen vid mycket särskilda omständigheter” (se Skattenytt 2001 s. 480, artikeln Handel med värdepapper – ett problem för ideella föreningar och stiftelser? av Peter Melz).

Att handel med värdepapper kan utgöra ett särskilt problem för (allmännyttiga) ideella föreningar och stiftelser, vilka är juridiska personer, beror för övrigt på att de är begränsat skattskyldiga enligt 7 kap. IL. Skattskyldighet föreligger inte för dem beträffande sådana inkomster av näringsverksamhet som till sin karaktär är kapitalinkomster. Däremot är de skattskyldiga för inkomster som till sin karaktär utgör inkomst av näringsverksamhet [se i IL: 7:3 (stiftelser), 7:7 (allmännyttiga ideella föreningar) och 7:14 (registrerade trossamfund)].

Omfattning

Rekvisitet yrkesmässighet i 13:1 1 st 2 men IL består, som nämnts, inte bara i varaktighet, utan kan också bestämmas av begreppet omfattning. Exempelvis kan en musikfestival med kort varaktighet men stor omfattning vara yrkesmässig. Saknas vinstsyfte kan näringsverksamhet föreligga ändå enligt praxis, om en verksamhet inte har en alltför begränsad omfattning, åtminstone om det är fråga juridiska personers verksamhet (RÅ 1998 ref. 10).

e) Självständighetsrekvisitet

Beträffande självständighetsrekvisitet innebär bedömningen av om en fysisk person ska anses bedriva näringsverksamhet att denne kan anses ta en företaggarrisk. Enligt rättspraxis är tecken på detta att vederbörande står för sina egna investeringar och att det inte finns någon arbetsgivare som svarar för dem. Följande utgör fler exempel på tecken för att näringsverksamhet och inte inkomst av tjänst föreligger:

- Egna lokaler, egna verktyg, egna annonskostnader och att vederbörande bestämmer sin arbetstid själv är exempel på tecken på en företagarrisk och självständighet, och att det inte är ett anställningsförhållande (inkomst av tjänst).
- Även om en fysisk person inte bestämmer sin arbetstid själv kan denne omfattas av inkomstslaget näringsverksamhet, om vederbörande har en sådan specialkompetens för uppdraget att uppdragsgivaren normalt sett inte skulle ha en sådan specialist anställd hos sig.
- Genom att andra st. infördes i 13:1 IL år 2009 har det klarlagts att en fysisk person kan omfattas av inkomstslaget näringsverksamhet även om vederbörande enbart har en uppdragsgivare. Meningen med att andra st. infördes var att fler ska kunna godkännas för F-skatt.
- Ett tecken som får stor betydelse och så att säga kan väga över för bedömningen av att inkomst av tjänst föreligger är att en uppdragstagare tidigare har haft uppdragsgivaren som arbetsgivare. Om uppdragstagaren/-arna exempelvis har bildat aktiebolag, kan det bli föremål för s.k. genomsyn i sådant fall. Jämför arbetsrätten där ett avtal som innebär att en arbetstagares rättigheter inskränks i förhållande till den arbetsrättsliga lagstiftningen är ogiltigt [2 § 2 st lagen (1982:80) om anställningsskydd].
- I RÅ 2001 ref. 25 återfinns en utförlig redogörelse för rättspraxis angående bedömningen av självständighetsrekvisitet. Det rättsfallet (det s.k. avbytarfallet) utgjorde också en viktig impuls till att nämnda andra st. i 13:1 IL infördes 2009. Rättsfallet medförde att fler grupper kom att anses bedriva näringsverksamhet, och Regeringen ansåg att det var nödvändigt att lagfästa regler som medförde att det blev lättare att godkännas för F-skatt (se prop. 2008/09:62 s. 22).

Ibland kan det vara så att det inte är fråga om genomsyn av ett aktiebolag, men att det ändå enligt praxis inte anses bedriva *självständig näringsverksamhet*. Ett förhandsbeskedet om inkomstskatt RÅ 2001 ref. 60 visar detta och att i så fall får en sådan bedömning betydelse i annat sammanhang än inkomstskatt. I fallet prövades den s.k. Helsingborgsdomen, som innebär att t.ex. konsulter, revisorer, redovisningskonsulter eller advokater som arbetar i kontorsgemenskap har var sina aktiebolag, vilka är delägare i ett handelsbolag som fakturerar kunden, t.ex. någon som anlitar en redovisningskonsult. HFD fastställde att delägarbolaget enbart uppfyller sina förpliktelser som bolagsman i faktureringsbolaget, anses delägarbolaget inte bedriva en självständig näringsverksamhet. Enligt HFD:s förhandsbesked samma dag (2001-11-16) i momsfrågan (mål nr 4453-2000) för bolagen i fråga innebär det att ”någon skattepliktig omsättning” – av tjänster – mellan delägarbolag och faktureringsbolaget inte kan anses föreligga.

f) Vinstsyfte

Vinstrekvisitets betydelse för bedömningen av om näringsverksamhet föreligger består framför allt i att avgränsa näringsverksamhet mot inkomstslaget tjänst i betydelsen hobbyverksamheter. Genom skattereformen 1990 utvidgades inkomstslaget tjänst till att omfatta de tidigare skattefria hobbyverksamheterna. Överskott i sådana verksamheter hänförs numera till inkomstslaget tjänst som i det hänseendet fungerar som ett restinkomstslag.

När ordet vinstsyfte används i samband med rekvisiten för näringsverksamhet, hänsyftar det på kriteriets funktion av att avgränsa näringsverksamhet mot hobbyverksamheter. Det utgör inte någon betoning av att syftet med verksamheten är att den ska gå med överskott. I stället är ett *förvärvssyfte* avgörande som rekvisit för näringsverksamhet. Det innebär att verksamheten bedrivs i syfte att ge ett ekonomiskt utbyte, inte att verksamheten faktiskt går med vinst.

Mer om VAD som omfattas av inkomstslaget näringsverksamhet:

g) En fysisk person (”egenföretagare”) beskattas inte i inkomstslaget näringsverksamhet utan i inkomstslaget kapital avseende följande:

- Avyttring av näringsfastighet eller näringsbostadsrätt
- Intäkter och kostnader under innehavstiden beskattas dock i inkomstslaget näringsverksamhet (13:1 3 st IL).
- Vid avyttring av näringsfastighet ska medgivna värdeminskningsskatt återläggas till beskattning i inkomstslaget näringsverksamhet (26:2 IL). Jfr 2.
- Aktier, fordringar och andelar i svenska handelsbolag räknas inte som tillgångar i näringsverksamheten för enskilda näringsidkare.

- De ska dock räknas som tillgångar i näringsverksamheten om de är - lagertillgångar, pågående arbeten, kundfordringar eller liknande tillgångar m.m. (se 13:7 IL).
- Motsvarande gäller skulder som hänför sig till sistnämnda slag av tillgångar, dvs. skulden räknas inte till inkomstslaget näringsverksamhet om den hänför sig till tillgångar som – enligt 7 § – inte räknas till näringsverksamhet hos den enskilda näringsidkaren (13:8 IL).

h) Näringsfastighet

Med *näringsfastighet* avses en fastighet som *inte* är en *privatbostadsfastighet* (2:14 IL).

Med *privatbostadsfastighet* avses, under förutsättning att småhuset eller ägarlägenheten är en privatbostad,

1. småhus med mark som utgör småhusenhet,
2. småhus på annans mark,
3. småhus med tillhörande tomtmark på lantbruksenhet, och
4. ägarlägenhetsenhet.

Med privatbostadsfastighet avses också tomtmark, om avsikten är att bygga en privatbostad på den. I fråga om tomtmarken gäller vad som sägs om privatbostad i 10–12 §§ (2:13 IL).

Med *privatbostad* avses ett småhus som till *övervägande del används eller är avsett att användas av ägaren eller någon närstående till honom för permanent boende eller som fritidsbostad*. Ett småhus som är inrättat till bostad åt två familjer räknas som privatbostad om det till väsentlig del används eller är avsett att användas av ägaren eller någon närstående till honom för permanent boende eller som fritidsbostad.

Med privatbostad avses också 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. Med privatbostadsföretag likställs vid tillämpning av detta stycke en motsvarande utländsk juridisk person.

Med privatbostad avses också en ägarlägenhet som till övervägande del används eller är avsedd att användas av ägaren eller någon närstående till honom för permanent boende eller som fritidsbostad (2:8 IL).

Kommentarer: Om en juridisk person äger t.ex. en villa, är det alltid fråga om en näringsfastighet. En juridisk person kan så att säga inte bo, vilket innebär att villan blir en näringsfastighet oavsett den faktiska användningen och hur den fördelar sig med avseende på privat användning respektive användning i själva näringsverksamheten såsom kontor e.d. (se prop. 1989/90:110 Del 1 s. 501). På motsvarande sätt blir en bostadsrätt som innehas av en juridisk person en näringsbostadsrätt (2:18 och 19 IL).

Uppdrag utförs genom eget aktiebolag

i) Aktiebolagets eller aktieägarens inkomst?

Aktiebolag kan inte ha inkomst av tjänst. En person kan ”sätta sig på aktier”, och låta sitt aktiebolag sluta avtal om olika tjänstest prestationer med tredje man som sedan utförs av den i bolaget anställde fysiske personen (aktieägaren).

Förutsättningen för att inkomsten av verksamheten ska beskattas hos bolaget och inte direkt hos aktieägaren är att det av omständigheterna klart framgår att det är bolaget – och inte aktieägaren personligen – som har bedrivit verksamheten.

Enbart i undantagsfall har HFD frångått deklARATIONERNA och hänfört inkomsten till ägarna i stället. Ett exempel på sådant undantagsfall är RÅ 1969 ref. 19, där en artist själv ansågs ha förvärvat intäkterna i stället för bolaget. Samma frågeställning återfinns i fler HFD-fall, nämligen beträffande: läkarverksamhet (RÅ 1981 1:7), konsultbyråer (RÅ 1983 1:40, RÅ 2000 not. 189 och RÅ 2004 ref. 62), företagsdoktor (RÅ 1993 ref. 55) och styrelseuppdrag (RÅ 1993 ref. 104). HFD:s praxis har varit *tolerant* när det har gällt frågan om en inkomst varit att hänföra till bolaget eller dess ägare. Jfr e ang. genomsyn.

Socialavgifter m.m.

j) Aktiv och passiv näringsverksamhet

- Aktiv näringsverksamhet=en enskild näringsidkare arbetar i inte oväsentlig omfattning i verksamheten (dvs. minst arbetat 1/3 av normal arbetstid i verksamheten).

- Annan näringsverksamhet än aktiv utgör passiv näringsverksamhet. Dessutom utgör självständig näringsverksamhet som bedrivs utanför EES alltid passiv näringsverksamhet.
[2:23 IL]

Överskott av näringsverksamhet ska påföras s.k. egenavgifter, om näringsidkaren har arbetat i inte oväsentlig omfattning i verksamheten [3:3 SAL]. Det är således aktivt bedriven näringsverksamhet som ligger till grund för beräkningen av egenavgifter. På passiv näringsverksamhet uttas i stället SLF med 24,26 %. Är det fråga om aktiv enskild näringsidkare eller delägare i HB/KB som har fyllt 65 år vid årets ingång uttas SLF med 6,15 % (om född 1938-50, uttas SLF med 6,15 % och ålderspensionsavgift utgår dessutom; om född 1937 eller tidigare, uttas enbart SLF med 6,15 %). Om aktiv enskild näringsidkare eller delägare i HB/KB har avlidit under beskattningsåret utgår dock SLF med 24,26 % på överskott i NRV [se 1 och 2 §§ SLFL].

Arbetsgivaravgifter erläggs av den som betalar ut löner, arvoden eller andra ersättningar eller lämnar förmåner för arbete (2:1 och 10 SAL). Om arbetstagaren fyllt 65 år vid årets ingång, utgår enbart ålderspensionsavgift (2:27 SAL) samt SLF med 6,15 % (1 § SLFL).

För övrigt upphörde den 1 juni 2016 ordningen med lägre egenavgifter/arbetsgivaravgifter för personer som inte fyllt 26 år (SFS 2015:474 och SFS 2015:776).

För överskott av sådan inkomst av tjänst som avser hobbyverksamheter ska egenavgifter betalas. Erhålls ersättningen för utfört arbete ska uppdragsgivaren i stället betala arbetsgivaravgifter på samma sätt som för löner.

Är den som tar emot ersättning för arbete godkänd för F-skatt (jfr e), ska denne betala egenavgifter och uppdragsgivaren betalar inte arbetsgivaravgifter (2:5 SAL).

En förutsättning för avgiftsplikt avseende arbetsgivaravgifter är att den som utbetalar ersättning (arbetsgivaren/uppdragsgivaren) gör så för en motprestation bestående i att mottagaren ska eller har utfört arbete. Det ska således röra sig om ett arbetsgivar- eller uppdragsförhållande mellan utbetalaren och arbetstagaren/uppdragstagaren. Emellertid ska en fysisk person som t.ex. bedriver ren försäljningsverksamhet avseende varor och liknande *alltid* betala sina socialavgifter själv i form av egenavgifter (prop. 1991/92:112 s. 117).

2. Beräkning av resultatet av näringsverksamhet

Bestämmelser om beräkning av resultatet i inkomstslaget näringsverksamhet: finns i 13-40 kap. IL (1:8 IL).

Bokföringsmässiga grunder

Resultatet beräknas enligt bokföringsmässiga grunder med hänsyn till de **inkomster** respektive **utgifter** som ska tas upp som **intäkt** respektive **kostnad** det beskattningsår till vilket de hänför sig enligt god redovisningssed, om inte annat är särskilt föreskrivet i skattelag (14:2 1 och 2 st IL). Från huvudprincipen att beräkningen av inkomst av näringsverksamhet sker enligt bokföringsmässiga grunder görs vissa undantag enligt 25 och 25 a kap. IL såtillvida att inkomstberäkningen ska ske enligt kapitalvinstregler:

- Beträffande kapitalvinster och kapitalförluster avseende tillgångar som ingår i en näringsverksamhet följer av 25:2 IL att själva inkomstberäkningen avseende försäljning av anläggningstillgångar i form av fastigheter m.m. ska ske enligt kapitalvinstreglerna i inkomstslaget kapital och inte utifrån bokföringsmässiga grunder (jfr 1 d). En särskild reglering gäller dock beträffande näringsfastigheter och näringsbostadsrätter (jfr 1 g).

Balansposter, värdering av

Värdet av utgående lager, pågående arbeten, fordringar, skulder och avsättningar ska bedömas med hänsyn till förhållandena vid beskattningsårets utgång. Utgående värden blir ingående balans det efterföljande beskattningsåret (kontinuitetsprincipen). 14:3 IL.

Överskott eller underskott?

Intäktsposterna

- Kostnadsposterna

=överskott eller underskott i näringsverksamhet

(14:21 1 st IL)

Underskott dras av senare beskattningsår från överskott det året. Återstår underskott det senare året ”rullas” underskottet vidare (14:22 3 st IL).

Kommentarer: Ett för högt underskott kan föranleda skattetillägg på $\frac{1}{4}$ av det för höga underskottet [49:14 skatteförarandelagen (2011:1244), SFL]. Skattetillägg avser således inte bara ett för lågt beräknat överskott.

En enda näringsverksamhet eller flera?

All näringsverksamhet som bedrivs av en enskild näringsidkare i Sverige räknas som en enda näringsverksamhet. Om han bedriver självständig näringsverksamhet utomlands räknas all sådan verksamhet som en egen näringsverksamhet. Varje andel som en fysisk person har i handelsbolag räknas som en egen näringsverksamhet (14:12 och 13 IL).

Full kvittning inom en näringsverksamhet, men inte mellan olika näringsverksamheter:

- Exempel, underskott i en enskild frisörverksamhet kan kvittas mot överskott i samma persons enskilda trädgårdskonsultverksamhet.
- Exempel, underskott i en enskild åkeriverksamhet kan inte kvittas mot överskott från samma persons andel i ett handelsbolag.

All näringsverksamhet som bedrivs av en juridisk person räknas som en enda näringsverksamhet. Om den juridiska personen är delägare i ett svenskt handelsbolag, ska även andel av handelsbolagets resultat räknas in i den juridiska personens näringsverksamhet (14:10 IL). Full kvittning mellan intäkter och kostnader.

3. Beskattningsunderlaget

a) Beskattningsunderlag – fysiska personers förvärvsinkomster

Inkomst av tjänst (lön)

+ överskott av näringsverksamhet

- Allmänt avdrag

=Fastställd förvärvsinkomst

- Grundavdrag

=Beskattningsbar förvärvsinkomst

[1:5 IL]

b) Beskattningsunderlag – juridiska personer

Överskott av näringsverksamhet

- Allmänt avdrag

=Beskattningsbar inkomst

[1:7 IL]

4. OM något är skattepliktigt 15 kap. resp. OM något är avdragsgillt 16 kap.

a) Vad som ska tas upp i inkomstslaget näringsverksamhet

Huvudregeln

All ersättning som erhålls genom näringsverksamheten är skattepliktig intäkt, om inte annat anges i skattelag:

- Ersättning för varor, tjänster och inventarier
- Avkastning av tillgångar
- Kapitalvinster
- Alla andra inkomster i näringsverksamheten

(15:1 1 st IL)

b) Vad som ska dras av i inkomstslaget näringsverksamhet

b1) Inkomstskatterettsligt gäller huvudregeln att kostnader är avdragsgilla om de kan knytas till förvärvande eller bibehållande av inkomsterna för beskattningsåret (16:1 1 st IL). Det är den s.k. matchningsprincipen:

Kostnadsföring sker i takt med försäljning. Utgiften ska ha ett samband med inkomsten. Typexempel: material, handelsvaror, personal, pension, hyra drift, förbrukningsmaterial, forskning, räntor, avskrivningar m.m.

Jämför BFL: Resultatet enligt BFL fastställs med hänsyn till en försiktighetsprincip. Resultaträkningen och balansräkningen ska ge en rättvisande bild för räkenskapsåret. Ett företag får med andra ord inte övervärderas redovisningsrättsligt. Affärshändelser utgör alla förändringar i storleken och sammansättningen av ett företags förmögenhet som beror på företagets ekonomiska relationer med omvärlden, såsom in- och utbetalningar, uppkomna fordringar och skulder samt egna tillskott till och uttag ur verksamheten av pengar, varor eller annat [1:2 1 st 7 BFL (SFS 2017:437)].

Personliga levnadskostnader är inte avdragsgilla (9:2 1 st IL). Representation, max skäligt avdrag (16:2 IL).

b2) Framtida förluster som kan bedömas på balansdagen motiverar avsättningar enligt försiktighetsprincipen även inkomstskatterettsligt. I sådant fall krävs inte samband med en intäkts förvärvande för avdrag inkomstskatterettsligt. Exempelvis kan prisförändringar etc. visa på balansdagen att en leverans som ska ske följande år kommer att medföra en förlust. Då kan avsättning för den framtida förlusten ske. Om en framtida händelse saknar anknytning till verksamhet i tiden fram till balansdagen, föreligger däremot inte rätt till avsättningar. Redovisning av avsättning (1.) och utgift (2.):

1. En avsättning för framtida utgifter innebär redovisningsmässigt att en avsättning bokförs på skuldsidan i balansräkningen och ett motsvarande belopp bokförs som kostnad i resultaträkningen

T <u>Balansräkning</u> S	K <u>Resultaträkning</u> I
Avsättning	Avsättning

2. När utgiften erläggs sker kvittning mot avsättningen. Någon ny kostnad uppkommer således inte

Kassa	
Utgift	
Skuldkonto	
Utgift	Avsättning

b3) Avtalspensioner

En arbetsgivare kan teckna en pensionsförsäkring med de anställda som förmånstagare. Om det är en pensionsförsäkring enligt den skatterättsliga definitionen, får arbetsgivaren avdragsrätt för erlagda premier. Alternativt kan arbetsgivaren göra avsättningar för pensionskostnaderna i bokföringen eller göra en överföring till en pensionsstiftelse (28:2 och 3 IL). Om förtida avsättningar inte har skett, erhåller arbetsgivaren avdrag vid utbetalningen av pensionen, s.k. direktpension. [I dessa fall erlägger arbetsgivaren SLP med 24,26 % på kostnaden för pensionsutfästelsen – premien etc. – enligt SLPL.]

b4) Framtida garantiutgifter

Framtida garantiutgifter ska dras av enligt bestämmelserna i 4 eller 5 § med belopp som sätts av i räkenskaperna för att täcka risker med anledning av garantiåtagandena vid beskattningsårets utgång. Avdraget ska återföras det följande beskattningsåret (16:3 IL).

c) Mervärdesskatt

I ett företag (X) som är skattskyldigt till mervärdesskatt redovisas utgående mervärdesskatt på priset på varor och tjänster som säljs till kunderna och avdrag görs för ingående mervärdesskatt som debiterats av leverantörer av varor och tillhandahållare av tjänster till företaget. I ett sådant företag redovisas utgående och ingående mervärdesskatt i balansräkningen. I ett företag (Y) som inte är skattskyldigt till mervärdesskatt utgör i stället mervärdesskatten intäkt och kostnad och redovisas i resultaträkningen:

- Om förstnämnda företag (X) förvärvar varor för 1 250 000 kr (1 000 000 + moms 250 000) och säljer varorna för 2 000 000 kr (1 600 000 + moms 400 000) påverkas resultatet i näringsverksamhet så att det ökar med 600 000 kr (1 600 000 – 1 000 000). I resultaträkningen redovisas: intäkt 1 600 000 kr; kostnad 1 000 000 kr. I balansräkningen redovisar X en skuld till staten på 400 000 kr och en fordran på staten om 250 000 kr. Moms att betala till staten för redovisningsperioden uppgår till 150 000 kr (400 000 – 250 000).
- Om det i stället är sistnämnda företag (Y) – icke skattskyldigt till mervärdesskatt – som gör dessa affärer, redovisas ingenting i balansräkningen. Resultatet för Y ökar med 750 000 kr (2 000 000 – 1 250 000). I resultaträkningen redovisas intäkt 2 000 000 kr och kostnad 1 250 000 kr. I detta fall blir det en högre kostnad för kunder till företaget vilka själva är skattskyldiga till mervärdesskatt (2 000 000 i stället för 1 600 000). För kunder som inte är skattskyldiga till mervärdesskatt, t.ex. privatpersoner (konsumenter), blir det ingen skillnad på pris om de köper varan eller tjänsten direkt från företagaren X eller Y (2 000 000 i båda fallen). Emellertid blir det dyrare för dem om de köper från företaget Y:s företagskunder. Dessa gör pålägg för moms på sina priser utan att kunna dra den latent mervärdesskatt som ligger i priset som de betalat för sina förvärv från Y.

(15:6 1 st och 16:16 1 st IL)

5. NÄR inkomsten ska beskattas resp. utgiften dras av (frågor om periodiseringen)

a) Beskattningstidpunkten (periodiseringen)

Om räkenskaper förs för näringsverksamheten, ska dessa läggas till grund för beräkningen av resultatet när det gäller beskattningstidpunkten (14:4 1 st IL).

Sambandet mellan redovisning och beskattning genom begreppet god redovisningssed – det s.k. kopplade området – innebär att beräkningen av resultatet för beskattningsåret inkomstskatterettsligt i första hand grundas på vad som utgör en rättvisande bild för räkenskapsåret enligt redovisningsrätten (jfr 14:2 IL). De affärshändelser som hör till beskattningsåret redovisningsrättsligt gör så i princip även inkomstskatterettsligt. [Bokföringsnämnden ansvarar för utvecklandet av god redovisningssed (8:1 1 st 1 men BFL), och utfärdar allmänna råd etc.]

Om tillämpningen av en särskild skattebestämmelse förutsätter överensstämmelse med bokföringen, föreligger en formell koppling mellan redovisningen och beskattningen. Det gäller t.ex. för räkenskapsenlig avskrivning på inventarier. Den skattskyldige ska ha haft en ordnad bokföring som avslutats med årsbokslut och avdraget ska motsvara avskrivningen i bokslutet (18:14 1 st IL). Detsamma gäller avdrag för avsättningar till periodiseringsfonder hos juridiska personer som är skyldiga att upprätta årsredovisning eller årsbokslut enligt BFL (30:3 IL).

Om tillämpningen av en särskild skattebestämmelse *inte* förutsätter överensstämmelse med bokföringen, talar man om det frikopplade området. Det gäller t.ex. att värdet av lager får tas upp till lägst 97 % av lagertillgångarnas sammanlagda anskaffningsvärde etc.

b) Tidpunkt för kostnadsföring av utgifter för lager

Enligt huvudregeln gäller matchningsprincipen, dvs. att kostnadsföring sker i takt med försäljningen (16:1 1 st IL – se 4 b1). Kostnaden blir restprodukten efter värdering av lagret vid *årets utgång*. Kostnad sålda varor (KSV) – varuförbrukningen – utgör summan av ingående balans på lagerkontot och årets inköp minskad med utgående balans på lagerkontot.

Vid värderingen av utgående balans tas en tillgång som är avsedd för omsättning eller förbrukning (lagertillgång) upp till lägsta värdet av anskaffningsvärdet och nettoförsäljningsvärdet och lagervärdet beräknas ”post-för-post” eller lägst till 97 % av lagertillgångarnas sammanlagda anskaffningsvärde (17:3 och 4 IL). Sistnämnda – lägst 97 % – gäller också beträffande pågående arbeten i byggnadsrörelse. Det gäller dock inte för lager av fastigheter och liknande tillgångar, aktier, obligationer, lånefordringar och liknande tillgångar, elcertifikat samt utsläppsrätter. Beträffande djurlager får värdet av lager tas upp till lägst 85 % av den genomsnittliga produktionsutgiften eller, för särskilt dyrbara avelsdjur, av det lägsta av anskaffningsvärdet och nettoförsäljningsvärdet (14:4 2 st, 17:4 och 5 och 27 2 st IL).

Vid bedömningen av vilka lagerartiklar som ingår i utgående balans tillämpas FIFU-principen, ”först-in-först-ut” [17:3 2 st IL och 1 § 1 st 3 men lag (1955:257) om inventering av varulager för inkomstbeskattningen]. Vid varulagerinventeringen ska en förteckning upprättas som för varje post anger det värde som posten har tagits upp till enligt bestämmelserna i 17 kap. IL. På förteckningen ska den skattskyldige teckna en på heder och samvete avgiven försäkran att ingen lagertillgång undantagits vid inventeringen [1 § 1 st 2 men och 2 § lag (1955:257) om inventering av varulager för inkomstbeskattningen]. Om föreskrifterna i lagen (1955:257) om inventering av varulager för inkomstbeskattningen inte följs, godtas inte lämnade uppgifter om varulagrets värde vid inkomstbeskattningen [3 § lag (1955:257) om inventering av varulager för inkomstbeskattningen].

c) Tidpunkt för kostnadsföring av utgifter för inventarier

Enligt huvudregeln gäller matchningsprincipen, dvs. att kostnadsföring sker i takt med förbrukningen av ett inventarium. Kostnaden (*värdeminskningsavdrag*) blir restprodukten efter värdering av inventarierna vid *årets utgång*. Utgiften för att anskaffa ett inventarium dras av genom årliga värdeminskningsavdrag (18:3 1 st 1 men IL).

Med inventarier avses:

- Maskiner
- Andra inventarier som är avsedda för stadigvarande bruk
- Byggnads- och markinventarier

- Koncessioner, patent, licenser, varumärken, hyresrätter, goodwill och liknande rättigheter som förvärfvas från någon annan och
 - Anslutningsavgift eller anläggningsbidrag som avser en nyttighet som är knuten till en fastighet och inte till ägaren personligen
- (18:1 § och, beträffande byggnads- och markinventarier, 19:19 och 20:15 IL)

Utgifter för reparation och underhåll av inventarier får dras av omedelbart (18:2 IL). Byten av stora dyrbara maskinkomponenter i exempelvis pappersmaskiner torde dock i praktiken inte behandlas som reparationer, trots att den fysiskt sett är en osjälvständig del av maskinen.

Värdeminskningsavdrag ska inte göras för sådana konstverk och andra tillgångar som kan antas ha ett bestående värde (18:3 IL).

Metoder för värdering av inventarierna vid årets utgång:

- Korttidsinventarier (ekonomisk livslängd på högst 3 år): hela utgiften dras av omedelbart.
- Inventarier av mindre värde (anskaffningsvärde exkl.moms mindre än ½ prisbasbelopp): hela utgiften får dras av omedelbart (18:4 IL).
- Räkenskapsenlig avskrivning: huvudregeln, högst 30 % värdeminskningsavdrag per år av avskrivningsunderlaget (18:13 1 st IL), resp. kompletteringsregeln, avdrag så att skattemässiga restvärdet inte överstiger inventariernas ursprungliga anskaffningsvärde minskat med en beräknad årlig avskrivning med 20 % (18:17 IL).
- Restvärdeavskrivning, högst 25 % värdeminskningsavdrag per år av avskrivningsunderlaget (18:13 1 st IL).

Avskrivningsunderlaget består av följande:

1. värdet på inventarierna vid det föregående beskattningsårets utgång
 - vid räkenskapsenlig avskrivning värdet enligt balansräkningen, och
 - vid restvärdeavskrivning det skattemässiga restvärdet,
 2. ökat med anskaffningsvärdet på sådana inventarier som anskaffats under beskattningsåret och som vid utgången av detta fortfarande tillhör näringsverksamheten,
 3. minskat med avdrag för inventarier som anskaffats före beskattningsåret och avyttrats under året etc.
- (18:13 2 st, 15 och 16 IL)

Kommentarer: Räkenskapsenlig avskrivning på inventarier är, som nämnts under a) ovan, ett exempel på en särskild skattebestämmelse vars tillämpning förutsätter överensstämmelse med bokföringen, dvs. en formell koppling föreligger mellan redovisningen och beskattningen. Den skattskyldige ska ha haft en ordnad bokföring som avslutats med årsbokslut och avdraget ska motsvara avskrivningen i bokslutet (18:14 1 st IL). Det skattemässiga värdeminskningsavdraget måste motsvaras av de totala avskrivningarna i bokslutet (resultaträkningen). De totala avskrivningarna i bokslutet är summan av de planliga avskrivningar (utifrån ekonomisk livslängd) och de skattemässiga överavskrivningarna (bokslutsdisposition). Kravet på ordnad bokföring föreligger inte beträffande restvärdemetoden. Om en ordnad bokföring upprättas, kan övergång till räkenskapsenlig avskrivning ske (18:20-22 IL).

Avskrivningsunderlaget kan inte bli 0 med restvärdemetoden, eftersom det hela tiden sker en degressiv avskrivning. Hela anskaffningsutgiften blir sålunda aldrig kostnadsförd. Det gäller också beträffande huvudregeln (30 %-regeln) beträffande räkenskapsenligt avskrivning, men där kan byte ske till kompletteringsregeln (20 %-regeln) och hela anskaffningsutgiften i slutändan bli kostnadsförd.

Exempel på räkenskapsenlig avskrivning på inventarier:

En näringsidkare anskaffar år 1 ett inventarium för 100 000 kr och år 2 ett inventarium för 20 000 kr. Denne önskar maximal avskrivning för varje år och tar därför upp inventarierna till lägsta värde som utgående balans (UB-värde).

År	UB enl. huvudregeln (30 %-regeln)	UB enl. kompletteringsregeln (20 %-regeln)
1	$100\,000 \times 0,7 = \underline{70\,000}$	80 % av 100 000 = 80 000
2	$(70' + 20') \times 0,7 = \underline{63\,000}$	60 % av 100' + 80 % av 20' = 76 000
3	$63\,000 \times 0,7 = \underline{44\,100}$	40 % av 100' + 60 % av 20' = 52 000
4	$44\,100 \times 0,7 = \underline{30\,870}$	20 % av 100' + 40 % av 20' = <u>28 000</u>
5	$28\,000 \times 0,7 = \underline{19\,600}$	0 % av 100' + 20 % av 20' = <u>4 000</u>
6	$4\,000 \times 0,7 = \underline{2\,800}$	0 % av 20' = <u>0</u>

Lägsta UB-värde har understrukits och från och med år 4 är kompletteringsregeln fördelaktigare, och med tillämpning av den blir slutligen hela anskaffningsutgiften kostnadsförd år 6.

6. Grunderna för uttagsbeskattning, jämförelse med förmånsbeskattning respektive underprisöverlåtelse

a) Uttag ur näringsverksamhet

Uttag ur näringsverksamheten ska behandlas som en skattepliktig intäkt. Med uttag avses att den skattskyldige tillgodogör sig en tillgång från näringsverksamheten för privat bruk eller att han för över den till en annan näringsverksamhet. Uttag föreligger också om den skattskyldige överlåter en tillgång utan ersättning eller mot ersättning som understiger marknadsvärdet utan att det är affärsmässigt motiverat. Uttag av en tillgång eller en tjänst ska behandlas som om den avyttras mot en ersättning som motsvarar marknadsvärdet (uttagsbeskattning). [22:2, 3 § 1 men och 7 § 1 st IL]

Kommentarer: Exempelvis en livsmedelshandlare (egenföretagare) som tar hem varor uttagsbeskattas. Däremot uttagsbeskattas inte s.k. självtjänster, dvs. att en näringsidkare använder sitt yrkeskunnande för egen räkning vid sidan om sin näringsverksamhet. T.ex. kan det vara fråga om att en revisor gör sin egen deklaration, frisören i exemplet enligt ovan klipper sig själv eller målarmästaren målar om sin bostad (se prop. 1989/90:110 Del 1 s. 660).

b) Uttag eller förmån?

Förmånsbeskattning kan ske av en anställd (inkomst av tjänst), t.ex. en anställd hos livsmedelshandlaren får varor i stället för en löneförhöjning. Livsmedelshandlaren (egenföretagare) själv uttagsbeskattas om denne tar hem varor för privat konsumtion. Har inköpet bokförts i näringsverksamheten, höjs resultatet i näringsverksamheten med ett belopp motsvarande marknadsvärdet. Om livsmedelshandlaren driver verksamheten ett aktiebolag som denne äger, blir det fråga om förmånsbeskattning av handlaren i sistnämnda situation, dvs. höjning av dennes inkomst av tjänst. Aktiebolaget får göra kostnadsavdrag för arbetsgivaravgifter som bolaget erlägger på förmånen.

Kommentarer: Jfr förmån, som inte definieras i IL. För att över huvud taget kunna tala om förmån som intäktsbegrepp ska det vara fråga om annat än kontanter. Ersättningar i form av kontanter är i princip skattepliktiga och faller utanför förmånsbegreppet. Har den anställde ett behov av det utgivna för tjänstens utförande föreligger inte någon förmån. Om de privata inslagen är större än behovet i och för arbetet, föreligger en förmån. Det kan dock föreligga ett begränsat privat värde utan att det utgivna anses utgöra en förmån (se SOU 1999:94 s. 61-62). Med marknadsvärde avses såväl beträffande förmånsbeskattning som uttag i näringsverksamhet det pris som den skattskyldige skulle ha fått betala på orten om han själv skaffat sig motsvarande varor, tjänster eller förmåner mot kontant betalning (61:2 2 st IL).

c) Uttag eller underprisöverlåtelse (omstruktureringar)?

En underprisöverlåtelse ska inte medföra uttagsbeskattning (23:9 IL). Med underprisöverlåtelse avses att en tillgång överlåts utan ersättning eller mot ersättning som understiger marknadsvärdet utan att detta är affärsmässigt motiverat, om de villkor som anges i 14-29 §§ är uppfyllda (23:3 IL).

Det första villkoret är att överlåtaren och förvärvaren ska vara en fysisk person eller ett *företag* (23:14 1 st IL). Med företag avses svenskt aktiebolag, svensk ekonomisk förening etc. (23 kap. 4 § första st. IL). Undantag från beskattning vid en underprisöverlåtelse handlar om att en sådan överlåtelse inte ska medföra varaktiga skattefördelar. Underprisöverlåtelsen ska vara en kvalificerad sådan för att undantag från uttag ska föreligga, dvs. den ska uppfylla villkoren i 23:14-29 IL.

Ett typexempel på en kvalificerad underprisöverlåtelse mellan olika subjekt som bedriver näringsverksamhet, och som således inte medför beskattning, är en enskild näringsidkare som överför sin näringsverksamhet till ett aktiebolag. Tvärtom går också bra, dvs. aktiebolaget överför sin näringsverksamhet till aktieägaren. Uttagsbeskattning sker inte och aktieägaren undgår utdelningsbeskattning, om det överförda värdet senare beskattas i ägarens enskilda näringsverksamhet.

7. Beskattningsfrågor mellan bolag: utdelningar, aktieförsäljningar och koncernbidrag

a) Dubbelbeskattningsprincipen, undantag avseende kedjebeskattnings

Ett aktiebolag (eller en ekonomisk förening) kan – till skillnad från en enskild näringsidkare (fysisk person) – inneha s.k. näringsbetingade aktier (24:13 1 st IL). Regler om skattefrihet för utdelningar på eller försäljning av näringsbetingade aktier finns i 24 kap. resp. 25 och 25 a kap. IL. Aktiebolaget är ett eget skattesubjekt. Det innebär att beskattning sker av verksamheten hos bolaget, och ägaren beskattas för utdelning på och försäljning av aktierna i bolaget. För att undvika principiellt oönskade kedjebeskattnings effekter finns reglerna om skattefrihet för aktiebolag som mottar utdelning från ett annat aktiebolag eller på försäljning av aktierna, om aktieinnehavet är näringsbetingat (*näringsbetingade aktier*) och *inte* utgör *kapitalplaceringsaktier*. För aktiebolags och ekonomiska föreningars vinster och förluster på kapitalplaceringsaktier gäller i huvudsak de vanliga reglerna för kapitalbeskattningsreglerna.

Ang. Aktieägartillskott

- Återbetalning av ovillkorliga aktieägartillskott behandlas som utdelning. Ett sådant aktieägartillskott utgör avdragsgill omkostnad vid beräkning av kapitalvinst på aktier.
- Återbetalning av villkorliga aktieägartillskott betraktas normalt som återbetalning av lån. Ett sådant aktieägartillskott sker på villkor att det kan återbetalas i framtiden om bolaget ger vinst.

b) Skattefri utdelning på näringsbetingade andelar

Utdelning från ett aktiebolag till en ägare som är fysisk person föranleder skatteplikt för aktieägaren. Om däremot en juridisk person, t.ex. ett svenskt aktiebolag, mottar utdelning från ett annat svenskt aktiebolag, föreligger skattefrihet för sådan utdelning, förutsatt att aktierna inte innehåses i kapitalplaceringssyfte. Aktier där utdelningen är skattefri kallas näringsbetingade andelar, och det begreppet avser:

- andelar i icke-marknadsnoterade aktiebolag och ekonomiska föreningar,
- andelar i marknadsnoterade företag, där sammanlagda rösterna av ägarföretagets samtliga andelar i det ägda företaget uppgår till 10 % av röstetalet i det företaget och
- marknadsnoterade andelar som betingas av den rörelse som bedrivs av ägarföretaget eller det närliggande företaget (med vissa tidsvillkor för marknadsnoterade andelar).

Kommentarer: Om fråga är om lageraktier i värdepappershandel (jfr 1 d), utgör aktierna inte näringsbetingade andelar eftersom det inte rör sig om kapitaltillgångar utan om aktier som utgör lagertillgångar.

För ägarföretag som utgör investmentbolag har särskilda regler införts för att undvika kedjebeskattnings effekter (39:14-19 IL).

c) Skattefri försäljning av näringsbetingade andelar

Skattefrihet för kapitalvinst på försäljning av näringsbetingade andelar föreligger i princip i samma utsträckning som skattefrihet åtnjuts för utdelning på samma andelar :

- Om t.ex. ett svenskt aktiebolag har tillskjutit kapital till ett dotterbolag, som förbrukat det tillskjutna kapitalet och därmed gjort en förlust, ska beskattning för kapitalvinst inte ske av moderbolagets försäljning av sina näringsbetingade andelar i dotterbolaget, om en motsvarande kapitalvinst skulle ha tagits upp på grund av försäljningen (25 a:3 och 5 IL). Dotterbolaget har inte haft vinster mot vilka förlustavdrag kunnat utnyttjas, eftersom tillskjutet kapital har förbrukats. Moderbolaget måste tillåtas göra avdrag för kapitalförlusten vid försäljningen av dotterbolagsaktierna. Annars kommer varken dotter- eller moderbolag att erhålla avdrag för förlusten. Det skulle innebära en överbeskattnings inom bolagssektorn. Genom skattefriheten undviks kedjebeskattnings effekter. Moderbolaget får emellertid inte vara ett investmentbolag (25 a:3 IL). För ägarföretag som utgör investmentföretag gäller, som nämnts, särskilda regler i 39:14-19 IL. [Jfr även 2]

För övrigt finns i 25 a och 49 a kap. IL också särskilda regler om att beskattning ska ske av kapitalvinst om en avyttrad delägar rätt hänförs till ett skalbolag, s.k. skalbolagsbeskattnings (25 a:9 1 st IL). Ett företag utgör skalbolag om summan av marknadsvärdet av företagets likvida tillgångar (enligt 14-16 §§) överstiger ett jämförelsebelopp som vid tidpunkten för avyttringen av samtliga delägar rätter utgör ½ av ersättningen för de avyttrade delägar rätterna (25 a:9 2 st och 17 § 1 men IL). Ett skalbolag föreligger t.ex. om ett bolag som säljs har

1,1 miljon kr i likvida medel och 10 miljoner kr i övriga tillgångar men köpeskillingen uppgår till 2 miljoner kr ($\frac{1}{2}$ av 2 milj. kr = 1 miljon kr som blir jämförelsebeloppet; de likvida tillgångarna 1,1 milj. kr överstiger jämförelsebeloppet). Genom den skärpta beskattningen av kapitalvinster enligt 57 kap. IL vid avyttring av fåmansföretag där säljaren varit aktiv (se 8) ansågs tillräcklig neutralitet ha skapats mellan beskattning vid försäljning av bolag och vid vinstuttag. De s.k. 3:12-reglerna infördes 1990, och genom den skärpningen utmönstrades den speciella vinstbolagsbeskattningen. Emellertid ansågs s.k. skalbolagstransaktioner alltså medföra fördelar, om en köpare av bolaget inte tog den latent skatteskulden avseende obeskattade vinstmedel på grund av en inkrämsöverlåtelse före aktieöverlåtelsen seriöst. När kapitalvinster på näringsbetingade andelar blev skattefria år 2003 blev det mer intressant att genomföra skalbolagstransaktioner och reglerna i 25 a kap. IL infördes. Utgångspunkten för skalbolagsreglerna enligt både 25 a och 49 a kap. IL är att säljaren av ett skalbolag ansvarar för att den skatt som belöper på bolagets verksamhet fram till överlåtelседagen erläggs – i den mån bolaget inte har fullgjort den skyldigheten.

d) Koncernbidragsreglerna

Koncernbeskattning avser bolagssektorn. Aktier i annan juridisk person ägs av ett aktiebolag – inte av en fysisk person.

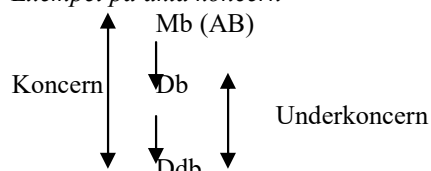
Varför finns regler om koncernredovisning? En koncernredovisning ska visa koncernens relationer till omvärlden. Ett företags redovisning ska, som nämnts, visa dess förmögenhetsförändring och försiktighetsprincipen innebär att en rättvisande bild ska ges (jfr 4 b1 ang. affärshändelse). På samma sätt får en koncerns resultat och ställning inte övervärderas, utan en rättvisande bild ska ges av koncernen som helhet [7:6 2 st årsredovisningslagen (1995:1554)]. Om t.ex. moderbolaget år 1 har förvärvat varor för 200 och säljer dem år 2 till dotterbolaget för 250, har ett vinstpåslag skett med 50. År 3 säljer dotterbolaget varorna till en utomstående för 300. För koncernen som helhet är inkomsten 300 realiserad först år 3. I koncernbokslutet för år 2 ska den för koncernen som helhet icke realiserade vinsten 50 hos moderbolaget tas bort i koncernbokslutet. Annars sker en övervärdering år 2 av förmögenhetsförändringen i koncernen som helhet för det året.

Koncernen utgör inte ett skattesubjekt. Varje bolag i koncernen utgör ett skattesubjekt.

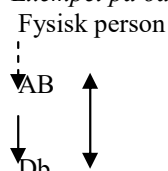
Koncernbeskattningsreglerna avser resultatöverföringar och resultatutjämningsåtgärder mellan bolag i samma koncern.

En koncern föreligger om ett aktiebolag (moderbolaget) äger så många aktier i en annan juridisk person (dotterföretaget) att moderbolaget har mer än 50 % av rösterna i dotterföretaget. På samma sätt kan dotterföretaget utöva bestämmande inflytande över en annan juridisk person, som också utgör dotterföretag till moderbolaget. Tillsammans utgör moderbolag och dotterföretag en koncern [1:11 § aktiebolagslagen (2005:551), ABL].

Exempel på äkta koncern



Exempel på oäkta koncern (med äkta underkoncern)



Koncernbidragsreglerna avser att ge möjlighet till fullständig resultatutjämnning, om ägarsambandet innebär att ett moderföretag (ett svenskt aktiebolag, en svensk ekonomisk förening etc.) äger mer än 90 % av aktierna eller andelarna i ett svenskt aktiebolag eller en svensk ekonomisk förening (helägda dotterföretag). Det är fråga om närmast helägda bolag inom koncernen. Det är således inte tillräckligt att fråga är om näringsbetingade aktier (jfr b). Ett koncernbidrag utjämnar resultaten så att givande bolag gör ett avdrag och mottagande bolag är skattepliktigt. Inom sådana koncerner anses det rimligt att en förlust i ett bolag och en vinst i ett annat bolag inom koncernen ska kunna kvittas skattemässigt, så att resultatberäkningen skattemässigt liknar den som skulle ha skett om bolagen hade fusionerats till ett enda aktiebolag. Bidraget behöver inte betalas ut kontant, utan det räcker med att fordringsförhållande uppstår och redovisas (se 35:2 och 3 IL).

Kommentarer: Jfr det redovisningsrättsliga begreppet affärshändelse. Genom koncernbidraget har inte någon affärshändelse skett om koncernen ses som en enhet. Mellan koncernbolagen har inte någon varuförsäljning e.d. skett, utan koncernbidragsreglernas syfte är att ge möjlighet till resultatutjämnning, så att koncernbolaget som går med vinst inte behöver beskattas motsvarande bidraget, som i stället täcker upp förlusten hos det bolag inom koncernen som kanske går i konkurs om bidraget inte erhålls.

Förutsättningarna för bidrag mellan moderföretag och helägt dotterföretag:

Ett koncernbidrag från ett moderföretag till ett helägt dotterföretag eller från ett helägt dotterföretag till ett moderföretag ska dras av under förutsättning att

1. varken givaren eller mottagaren är ett privatbostadsföretag eller investmentföretag,
2. både givaren och mottagaren redovisar bidraget öppet i inkomstdeklarationen för ett beskattningsår som har samma deklARATIONSTIDPUNKT enligt SFL eller som skulle ha haft det om inte givarens eller mottagarens bokföringsskyldighet upphör,
3. dotterföretaget har varit helägt under givarens och mottagarens hela beskattningsår eller sedan dotterföretaget började bedriva verksamhet av något slag,
4. mottagaren inte enligt ett skatteavtal ska anses ha hemvist i en utländsk stat utom i fall som avses i 2 a § andra meningen,
5. näringsverksamheten som koncernbidraget hänför sig till inte är undantagen från beskattning i Sverige på grund av ett skatteavtal, och
6. om bidraget lämnas från dotterföretaget till moderföretaget, utdelning under beskattningsåret från dotterföretaget inte ska tas upp hos moderföretaget.

[35:3 IL]

Koncernavdragsregler för svenskt moderföretag beträffande slutlig förlust hos ett helägt utländskt dotterföretag:

Denna möjlighet har införts på grund av att HFD, med hänvisning till domar från EU-domstolen, har ansett att begränsningen av koncernavdragsreglerna till att enbart avse bidrag mellan svenska koncernbolag strider mot EU-rätten. Genom införandet av ett särskilt kapitel i IL, 35 a kap., har sedan den 1 juli 2010 svenska moderföretag möjlighet att göra s.k. koncernavdrag för en slutlig förlust hos ett helägt (mer än 90 %) utländskt dotterföretag om det har försatts i likvidation och den har avslutats, förutsatt bl.a. att sådant dotterföretag har hemvist inom EES-området (35 a:2 och 5 IL).

8. Grunderna för fåmansföretagsbeskattning

Fåmansföretagsreglerna avser beskattning av fåmansägda bolag och av ägarna. Reglerna infördes 1976 (prop. 1975/76:79). Efter skattereformen 1990 återfanns reglerna i 3 § 12 mom. lagen om statlig inkomstskatt. När IL ersatte kommunalskattelagen och lagen om statlig inkomstskatt överfördes fåmansföretagsreglerna till 56, 57 och 60 kap. IL, men reglerna kallas fortfarande 3:12-reglerna:

- 56:2-7 IL innehåller definitionen av fåmansföretag
- 57 kap. IL innehåller begränsningarna av vad som ska behandlas som utdelning och kapitalvinst för fåmansföretagare
- 60 kap. familjebeskattningsregler
- avseende fåmansföretag (aktiebolag eller ekonomiska föreningar) och fåmanshandelsbolag, 60:12-14 IL
- avseende enskild näringsidkare som ersätter barn och make för arbete i verksamheten, 60:2-11 IL (OBS! definitionsmissigt ej fåmansföretagsregler)

Skatteverket har utfärdat detaljerade allmänna råd rörande beskattningen av fåmansföretag, SKV A 2015:9.

Syftet med fåmansföretagsreglerna är – numera – att förhindra att vad som egentligen är arbetsinkomst omvandlas till kapitalinkomst. I samma syfte föreslås i SOU 2016:75 en översyn av skattereglerna för delägare i fåmansföretag. Reglerna i 57 kap. IL begränsar för vilka inkomster en aktieägare som arbetar i fåmansbolaget ska kunna bli aktievinstbeskattad eller erhålla utdelningsbehandling. Överskjutande belopp beskattas som inkomst av tjänst. Jfr anställds skattesituation: en arbetstagare kan förvärva börsaktier och kapitalbeskattas för utdelning och reavinst på försäljning av dessa, men kan inte omvandla sin arbetsinkomst (inkomst av tjänst) till inkomst av kapital. Neutralitet beträffande beskattning av arbets- och kapitalinkomster är en målsättning med skattesystemet.

Utdelning eller kapitalvinst inom ramen för det s.k. gränobeloppet omfattas av en skattebelastning motsvarande vad som gäller inkomstslaget kapital. En ”överutdelning” presumeras däremot enligt 57 kap. IL motsvara lön i inkomstslaget tjänst. En överutdelning omrubriceras inte i aktiebolaget, vilket innebär att den – till skillnad från vanlig lön – inte är avdragsgill i bolaget. Däremot omfattas inte utdelning eller kapitalvinst som beskattas i inkomstslaget tjänst enligt 57 kap. IL av arbetsgivaravgifter (2:23 SAL). Det går för övrigt inte att kringgå fåmansföretagsreglerna genom överlåtelse av aktiebolag till handelsbolag. Enligt 50:7 IL ska beskattning i inkomstslaget tjänst ske av den del av vinsten på en handelsbolagsförsäljning som är hänförlig till aktieinnehavet.

Om aktieförsäljningar eller utdelningar inte skett i fåmansföretaget, föreligger inte någon skyldighet för delägare att lämna blankett K 10 (SKV 2110), se www.skatteverket.se. Däremot rekommenderar Skatteverket på sin hemsida (www.skatteverket.se) att delägare i fåmansföretag ändå lämnar blankett K 10 varje år, eftersom därmed uppgift om gränobelopp för s.k. sparutdelningsutrymme därmed uppdateras. Det kan vara svårt att rekonstruera den uppgiften i efterhand om det har gått flera år innan utdelning eller aktieförsäljning sker.

Fåmansföretag och fåmanshandelsbolag

Med *fåmansföretag* avses *aktiebolag* och *ekonomiska föreningar* där

1. fyra eller färre delägare äger andelar som motsvarar mer än 50 procent av rösterna för samtliga andelar i företaget, eller
2. näringsverksamheten är uppdelad på verksamheter som är oberoende av varandra och där en fysisk person genom innehav av andelar, genom avtal eller på liknande sätt har den faktiska bestämmanderätten över en sådan verksamhet och självständigt kan förfoga över dess resultat.

[56:2 IL]

Med *fåmanshandelsbolag* avses handelsbolag där

1. fyra eller färre delägare genom innehav av andelar eller på liknande sätt har ett bestämmande inflytande, eller
2. näringsverksamheten är uppdelad på verksamheter som är oberoende av varandra och där en fysisk person genom innehav av andelar, genom avtal eller på liknande sätt har den faktiska bestämmanderätten över en sådan verksamhet.

[56:4 IL]

Vid bedömningen av om ett företag är ett fåmansföretag eller ett fåmanshandelsbolag ska, beträffande bedömningen av om fyra eller färre delägare förekommer, en person och hans närstående (närståendekrets) anses som en delägare. Prövningen ska göras med utgångspunkt från den äldste personen och därefter i fallande åldersordning. En person som inräknats i en närståendekrets ska inte medräknas i någon ytterligare krets.

Närståendekretsen är mycket vid och omfattar far- och morföräldrar, föräldrar, make, avkomling och avkomlings make, syskon eller syskons make (men ej makes syskon).
[2:22, 56:5 och 57:3 IL]

Även om en enda person eller familj kan inneha majoriteten i ett börsbolag, utgör inte aktiebolag noterade på svensk eller utländsk börs fåmansföretag (56:3 IL).

En del av fåmansföretagsreglerna gäller samtliga delägare i företaget, medan andra endast avser den som utgör företagsledare enligt definitionen i 56 kap. IL eller närstående till denne.

Delägare och företagsledare

Med *delägare* i fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag avses en fysisk person som, direkt eller indirekt, äger eller på liknande sätt innehar andelar i företaget.

Med *företagsledare* i ett fåmansföretag eller ett fåmanshandelsbolag avses den eller de fysiska personer som genom eget eller närståendes innehav av andelar och sin ställning i företaget har ett väsentligt inflytande i företaget. Om det egna eller närståendes ägarinflytande är mindre än 20 %, anses normalt väsentligt inflytande inte föreligga.

När det gäller företag där näringsverksamheten är uppdelad på verksamheter som är oberoende av varandra och en fysisk person har den faktiska bestämmanderätten, anses denne vara företagsledaren. Vederbörande har ensam den faktiska bestämmanderätten över verksamheten och kan självständigt förfoga över dess resultat.

Flera personer kan vara företagsledare enligt fåmansföretagsreglerna, t.ex. två makar äger ett företag och båda arbetar i företagsledande ställning (t.ex. två advokater). Ett fåmansföretag kan också sakna företagsledare i fåmansföretagsreglernas mening, om ingen närståendekrets har tillräckligt stort ägarinflytande eller om ingen i kretsen innehar inflytelserik ställning i företaget.
[56:6 IL]

Kvalificerade andelar

Utdelningsbeskattningen

Handelsbolag ingår inte i fåmansföretagsbegreppet, eftersom flertalet av fåmansföretagsreglerna bara har betydelse för dubbelbeskattade subjekt. Även om det endast är andelar i fåmansföretag som kan vara kvalificerade, kan dock verksamheten i ett fåmanshandelsbolag beaktas vid bedömningen av om andelar i ett fåmansföretag är kvalificerade. Regelsystemet är därför mycket snårigt.

Bestämmelserna om kvalificerade andelar är avsedda att träffa sådan inkomst som till sin natur utgör arbetsinkomst. Passiva delägare berörs inte av bestämmelserna. För dessa gäller vanliga utdelnings- och kapitalvinstregler (dvs. inkomstslaget kapital) utan inskränkning (57:3-7 c IL). Om utomstående – personer som inte äger kvalificerade andelar – äger del i företaget och har rätt till utdelning, ska en andel anses kvalificerad endast om det föreligger särskilda skäl. I sådana fall saknas oftast skäl att försöka omvandla arbetsinkomst till utdelning i syfte att få en lägre beskattning, eftersom huvudaktieägarna i så fall också måste avstå en del av den utdelade vinsten till den utomstående.

Avsikten med reglerna om utdelningsbeskattningen i fåmansföretag är att bestämma hur mycket av en utdelning som kan anses utgöra avkastning på investerat kapital och hur mycket som kan anses motsvara den aktive aktieägarens arbetsinsats. Det sker genom fastställande av ett belopp som kan anses utgöra skälig avkastning för den aktive aktieägaren i dennes egenskap av aktieägare, det s.k. gränsbeloppet. Det beloppet beskattas som inkomst av kapital, medan överskjutande belopp ("överutdelning") beskattas som inkomst av tjänst.

Med kvalificerad andel avses först och främst en andel i ett fåmansföretag, där andelsägaren eller honom närstående under beskattningsåret eller inom den föregående 5-årsperioden varit verksam i betydande omfattning. Enligt förarbetsuttalanden ska en person alltid anses verksam i betydande omfattning om hans arbetsinsats har påtaglig betydelse för vinstgenereringen i företaget. Det kravet har en kvalitativ karaktär, och således är inte reglerna om kvalificerade andelar tillämpliga på en delägare som endast haft en underordnad ställning i företaget. SKV A 2015:9 innehåller rekommendationer avseende aktivitetskravet för att göra det mer konkret (57:4 1 st 1 IL).

Vid fastställandet av **årets gränsbelopp** för kapitalbeskattad utdelning kan ägaren välja mellan att antingen:

- tillgodoräkna sig ett **schablonbelopp** enligt **förenklingsregeln** eller
- enligt en **normalmetod** fastställa ett underlag som består dels av ett **kapitalunderlag**, dels ett lönebaserat utrymme, **löneunderlag**, av vilket en viss andel får tillgodoräknas som en del av årets gränsbelopp.
[57:11 IL]

För att fastställa tillgängligt kapitalbeskattat utdelningsutrymme får till årets gränsbelopp läggas tidigare års gränsbelopp som inte utnyttjats, vilket kallas **sparat utdelningsutrymme** (57:13 IL). Att utdelning kan sparas medför att det inte uppstår någon nackdel för den fåmansföretagare som fonderar vinst för att täcka företagets investeringar och först senare år utdelar vinsten eller tar ut den först vid försäljning av bolaget.

[Se även blankett K 10, som återfinns på www.skatteverket.se.]

Kapitalvinstbeskattningen

Återstående vinst efter avdrag för sparad utdelningsutrymme beskattas i inkomstslaget tjänst upp till ett belopp om 100 inkomstbasbelopp [100 x 56 600 (IBB för 2013)=5 660 000 kr]. Vinst därutöver beskattas i inkomstslaget kapital.
(57:21 och 22 IL)

Enligt HFD:s avgörande i fallet RÅ 2004 ref. 2 gäller 100-(inkomst)basbeloppsregeln endast kapitalvinst inom en 5-årsperiod på kvalificerade andelar *i ett och samma fåmansföretag*. Sistnämnda rekvisit infördes sedermera, genom SFS 2005:1136, i 57 kap. 22 § IL, så att det framgår att regeln gäller per företag (se prop. 2005/06:40 s. 61, 62 och 92).

Skattebelastningen på utdelning och kapitalvinster på kvalificerade andelar

För utdelningar och kapitalvinster på kvalificerade andelar ska endast 2/3 av kapitalinkomsten inom ramen för gränsbelopp och sparad utdelningsutrymme tas upp till beskattning. Det innebär att skattebelastningen i det avseendet sänks från 30 %, som är skattesatsen för statlig inkomstskatt i inkomstslaget kapital, till 20 %. OBS! Beträffande kapitalvinster kan en uppdelning av en hög kapitalvinst vid försäljning av kvalificerade andelar behöva ske i 3 delar: gränsbelopp, tjänsteinkomstbeskattad vinst upp till 100 inkomstbasbelopp samt överstigande vinst som kapitalinkomstbeskattas utan reduktion.
(se 57:20 och 21 IL).

För förluster på avyttring av kvalificerade andelar inskränks avdragsrätten i inkomstslaget kapital så att endast 2/3 av förlusten är avdragsgill (genom kvittning) mot kapitalvinster på avyttring av delägarätter (se 48:20 IL). Till den del en kapitalförlust på kvalificerade andelar inte kan dras genom sådan kvittning ska 2/3 av 70 % dras av mot andra kapitalinkomster (48:20 a 3 st IL).

KAPITALBESKATTNING – översikt

Kapitalbeskattning – Vem? Hur? Vad? När ? ”Metod” och Historik, s. 45

Kapital – översikt av inkomstslagets regler (I.) och ett överskotts eller underskotts plats i en skatteuträkning (II.), s. 47

Exempel på skatteberäkning – försäljning av aktier i fåmansföretag (antag enbart ”låg kapitalskatt”), s. 48

Exempel på skatteberäkning – försäljning av onoterade aktier (ej fåmansföretag), s. 48

Exempel på skatteberäkning – försäljning av marknadsnoterade aktier, s. 48

Exempel på beräkning av skattereduktion om olika kapitalinkomster och förluster samma beskattningsår – Jfr Exemplet i avsnitt 5.12 i ILHS, s. 49

Exempel på skatteberäkning – försäljning av privatbostadsfastighet, s. 50

Exempel på skatteberäkning – försäljn. av privatbostadsrätt, Jfr Exempel 5.15 i avsnitt 5.7 i ILHS, s. 50

Exempel på skatteberäkning – avyttring av andra tillgångar/främst olika slags privat lösöre (52 kap. IL), s. 50

Exempel på skatteberäkning – uthyrning av privatbostadsfastighet, s. 51

Huvudsaklighetsprincipen resp. delningsprincipen – blandade fång (avyttring/gåva), s. 51

Schablonintäkter vid vissa innehav, s. 51

Kapitalbeskattning – Vem? Hur? Vad? När ? ”Metod” och Historik

Enligt inkomstskattelagen (1999:1229), IL, beskattas inkomster i tre inkomstslag:

- Vem?**
- Förvärvsinkomster/arbetsinkomster – inkomstslagen *tjänst* respektive *näringsverksamhet (NRV)* [1:5 IL].
 - **Fysiska personers** skatt på kapitalinkomster beräknas på överskottet i **inkomstslaget kapital** [1:6 IL].
 - Juridiska personer har enbart ett inkomstslag, NRV [1:3 2 st, 13:2 och 1:7 IL].

Bestämmelser om beräkning av resultatet i inkomstslaget kapital, 41 och 42 kap. IL [1:8 IL]:

- Hur?**
- Intäktsposterna – kostnadsposterna=överskott eller underskott [41:12 1st IL]
 - Om överskott, 30 % *proportionell statlig* skatt [65:7 IL]
 - Avvikande skattebelastning i följande fall:
 - Utdelning/kapitalvinst i fåmansföretag, helt eller delvis $2/3 \times 30\% = 20\%$ [57:20 2 men. o. 57:21 1 st IL].
 - Utdelning/kapitalvinst på andelar i onoterade företag, skattesats $5/6 \times 30\% = 25\%$ [42:15 a 1 st. IL].
 - Ang. kapitalvinst på privatbostadsfastighet/privatbostadsrätt: endast 22/30-delar av vinsten är skattepliktig (om det i dessa fall i stället blir kapitalförlust får endast 50 % av förlusten dras) [45:33 IL/46:18 IL].
 - Om underskott, tillämpas bestämmelser om skattereduktion [41:12 2 st IL, hänv. till 67:2 o. 67:10 IL].
 - Skattereduktion ska göras för underskott av kapital, skattereduktionen räknas av mot kommunal och statlig inkomstskatt som beräknats enligt 65 kap. etc [67:2 IL].
 - Om skattereduktion: skatten minskas med 30 % av underskott upp till 100 000 kr och med 21 % av det återstående underskottet [67:10 IL].
 - För att kunna utnyttja skattereduktionen förutsätts att det finns förvärvsinkomster samma beskattningsår mot vilka avräkning kan ske. Skattereduktion som inte kan utnyttjas får inte sparas och räknas av ett senare beskattningsår [se ILHS avsnitt 5.1.4].

Vad? Vad som ska tas upp och dras av i inkomstslaget kapital:

- Ränteinkomster, utdelningar, inkomster vid uthyrning av privatbostäder och alla andra inkomster på grund av innehav av tillgångar *samt* kapitalvinster ska tas upp som intäkt, om inte annat anges i 42 kap. eller 8 kap. IL [42:1 1 st IL]. [Gränsdragning mellan ränta/utdelning *och* kapitalvinst (reavinst) således (prop. 1989/90:110 Del 1 s. 403)] --- *Se även, ang. avgränsning av inkomstslaget kapital, nedan vid ”Metod” --- Exempel på kapitalinkomster*
 - Ränta på bankkonto
 - Räntor på lån
 - Utdelning på aktier
 - Uthyrning av fastighet
 - Försäljning av egendom
- Utgifter för att förvärva eller bibehålla inkomster ska dras av som kostnad, om inte annat anges i 42 kap. eller i 9 eller 60 kap. Ränteutgifter och kapitalförluster ska dras av även om de inte är sådana utgifter. [42:1 2 st 1 o. 2 men. IL]. Förvaltningsutgifter får inte dras av [42:6 IL, dess lydelse enligt SFS 2015:775].
- Bara verkliga kapitalförluster ska anses som kapitalförluster [44:23 IL].

När? När inkomst i kapital ska tas upp till beskattning:

- Kontantprincipen
 - Inkomster ska tas upp som intäkt det beskattningsår då de kan disponeras [41:8 1 st IL].
 - Utdelning ska tas upp av den som har rätt till utdelningen när den kan disponeras [42:12 IL].
 - Avyttringsprincipen
 - Kapitalvinster, t.ex. vid försäljning av fastighet, bostadsrätt eller delägarätter såsom aktier, tas upp för det beskattningsår varunder avyttring skett [45:1 IL (avyttring av fastigheter); 46:1 IL (avyttring av bostadsrätter) och 48:1 IL (avyttring av delägarätter och fordringsrätter)]. [44:26 1 st IL]
 - Kapitalförluster ska dock inte dras av som kostnad förrän det beskattningsår då förlusten är definitiv [44:26 2 st IL].
 - Med avyttring av tillgångar avses försäljning, byte och liknande överlåtelse av tillgångar [44:3 IL].
 - Avyttringstidpunkten = vid upprättande av köpekontrakt (inte först vid upprättande av köpebrev vid försäljning av fastigheter) [RÅ 1980 1:82 och ILHS avsnitt 5.4.4].
- [Regler om *uppskovsbelopp* finns i 47 kap. IL ang. avyttring av privatbostadsfastighet/privatbostadsrätt.]

Utgifter ska dras av som kostnad det beskattningsår då den skattskyldige betalar dem eller på något annat sätt har kostnaderna [41:9 1 st IL].

”Metod” Avgränsning av kapitalinkomster i förhållande till:

1. inkomstlagen (det inkomstskattepliktiga området),
2. uttryckliga undantag från skatteplikt och
3. inkomstslaget kapital jämfört med inkomstlagen NRV och tjänst

1. Om en inkomst inte kan hänföras till något av de tre inkomstlagen – kapital, NRV eller tjänst – faller den utanför det skattepliktiga området [ILHS avsnitt 3.1.1 och prop. 1989/90:110 Del 1 s. 307 och 308].

Ex.: Skadestånd (RÅ 1984 1:35)/Intäkt av brottslig verksamhet (RÅ 1991 ref. 6) [ILHS avsnitt 3.1.1].

2. I 8 kap. IL uppräknas en rad skattefria intäkter.

Skattefritt/Icke avdragsgillt enligt 8 kap. IL/9 kap. IL ang. bl.a. kapitalinkomster:

Skattefritt

- Förvärv genom arv, testamente, gåva eller bodelning är skattefria [8:2 IL].
- Lotterivinster [8:3 IL]. Utl. lotterivinst dock skattepliktig, om > 100 kr och ej skattefri enl. 8:3 [42:25 IL]
- Ränta på återbetald skatt, tull eller avgift är skattefria enligt vissa angivna bestämmelser [8:7 IL].

Icke avdragsgillt

- Utgifter för den skattskyldiges personliga levnadskostnader och liknande får inte dras av [9:2 1 st IL]. Dock kan ränteutgifter och kapitalförluster dras av även om de avser t.ex. lån för privat konsumtion eller boende etc. [42:1 2 st 2 men. IL och ILHS avsnitt 3.3.1 – jfr äv. ovan vid **Vad?**].
- Räntor på CSN:s studielån och vissa andra angivna räntor och avgifter får inte dras av [9:7 IL].

3. Om en inkomst omfattas av det skattepliktiga området och inte undantas från skattepliktig enligt 8 kap. IL, ska den hänföras till något av de tre inkomstlagen:

- Till inkomstslaget kapital räknas inkomster och utgifter

pga innehav av tillgångar och skulder, *och* i form av kapitalvinster och kapitalförluster

MEN inte inkomster och utgifter som räknas till inkomstslaget NRV [41:1 IL (se äv. 41:2-5/25:3 2 st IL)].

NRV: ”Med näringsverksamhet avses förvärvsverksamhet som bedrivs yrkesmässigt och självständigt.” [13:1 1 st 2 men IL]

- Regeln uttrycker som kriterier för NRV: **förvärvssyfte**, yrkesmässighet och självständighet. Yrkesmässighet består i varaktighet eller omfattning. Självständighet är en avgränsning av NRV mot anställningsförhållanden etc., dvs. mot inkomstslaget tjänst [jfr 10:1 och 13:1 2 st IL].
- Om ett vinstsyfte används som ett av kriterierna för NRV får det numer bara anses avse att avgränsa NRV mot hobbyverksamhet och utgör inte något krav på att verksamheten ska gå med överskott. I stället anses ett **förvärvssyfte** avgörande för NRV [jfr t.ex. RÅ 1998 ref. 10 och även ILHS avsnitt 8.2].
- Om **förvärvssyfte saknas**: Inkomsten beskattas i **inkomstslaget kapital**, om den utgör *avkastning* eller kapitalvinst på tillgång.
- Om **förvärvssyfte saknas och inkomsten erhålls för en prestation**, som utförs självständigt utan att anställning föreligger är det fråga om en hobbyverksamhet: Inkomsten beskattas då i inkomstslaget **tjänst** som ett **restinkomstslag i förhållande till kapital och NRV**. Överskott av hobby beskattas tillsammans med övriga inkomster av tjänst, men underskott får inte dras mot andra tjänsteinkomster. Därför behandlas hobbyverksamhet som om den utgör en särskild verksamhet inom inkomstslaget tjänst [10:1 1 st och 12:37 IL samt prop. 1989/90:110 Del 1 s. 295].

Särsk. om

fast. etc. Enskild näringsidkares kapitalvinst/-förlust på näringsfastighet/-bostadsrätt: normalt kapitalink. [13:6 1 st IL].

Historik Genom skattereformen 1990/91 fördes 6 inkomstslag samman till 3:

- Inkomstlagen jordbruksfastighet, annan fastighet och rörelse → Inkomstslaget NRV.
- Inkomstlagen kapital och tillfällig förvärvsverksamhet → Inkomstslaget kapital.
- Inkomstslaget tjänst (anställning etc.) samt tidigare skattefri hobby → Inkomstslaget tjänst. [prop. 1989/90:110 Del 1 s. 295 och 377]
- Löpande kapitalinkomster ger skatteförmåga och inkluderas i källteorins inkomstbegrepp. Kapitalvinster innebär inte att något värde produceras utan bara att en tillgång byter ägare. De utgör därför ingen inkomst nationalekonomiskt sett. I och med skattereformen 1990/91 anses dock kapitalvinster utgöra beskattningsbara inkomster i lika mån som andra kapitalinkomster [ILHS avsnitt 5.1.1].
- Realisationsvinst/-förlust ersattes genom IL med kapitalvinst/-förlust [prop. 1999/2000:2 Del 1 s. 505].
- Förvärvskällebegreppet utmönstrades genom IL.

Kapital – översikt av inkomstslagens regler (I.) och ett överskotts eller underskotts plats i en skatteuträkning (II.)

I.

Vad tillhör inkomstslaget kapital? (41:1 1 st och 42:1 1 st IL)		Till kapital räknas inte inkomster och utgifter som räknas till inkomstslaget näringsverksamhet (NRV) [41:1 2 st IL]
Avkastning på innehav av (t.ex. räntor och utdelningar)	Avyttring av tillgångar, kapitalvinster och Kapitalförluster	
När beskattas en inkomst i inkomstslaget kapital?		För enskilda näringsidkare räknas kapitalvinst/-förlust på näringsfast./-bostadsrätt inte till NRV, utan till kapital (13:6 1 st IL)
Kontantprincip för avkastning: - inkomsten tas upp det beskattningsår den kan disponeras (41:8 1 st, 42:12 IL)	Avyttringsprincip för avyttring av tillgångar: - kapitalvinst tas upp det beskattningsår avyttring skett (41:10, 44:26 1 st IL); - kapitalförlust dras som kostnad beskattningsåret då förlusten är definitiv (41:10, 44:26 2 st IL)	
Hur beräknas inkomst av kapital?		OBS! Juridiska personers inkomster beskattas alltid i NRV (13:2 IL)
Överskott eller underskott=intäktsposterna – kostnadsposterna (41:12 1 st IL) [Om överskott, 30 % proportionell statlig skatt (65:7 IL)]		
+ Avkastning : ränteinkomster och utdelningar, inkomster vid uthyrning av privatbostäder och alla andra inkomster pga innehav av tillgångar (42:1 1 st IL)	+ Kapitalvinster : ersättning för avyttrad tillgång – utgifterna för avyttringen och omkostnadsbeloppet (42:1 1 st, 44:13 IL) [Särsk. ang. deläg./fordringsrätter: skattebelast. på markn.not. 30 % men på onot. 25 % (48:1/42:15 a)/kval.andel 20 % etc (57:21)]	
- Utgifter för att förvärva och bibehålla inkomster, dras som kostnad om ej annat anges i 42 kap., 9 kap. eller 60 kap. - Ränteutgifter och kapitalförluster ska dras även om de inte är sådana utgifter (men inte om undantag anges i t.ex. 9 kap., t.ex. ang. ränta på CSN:s studielån – se 9:7 IL). [42:1 2 st 1 och 2 men IL]	- Kapitalförlust -- Grundläggande bestämmelser om kapitalvinster och kapitalförluster i 44 kap. IL. De gäller, om inte annat anges, alla slag av tillgångar (44:1 1 st IL) -- Särskilda bestämmelser i t.ex.: 45 kap. , avyttring av fastigheter; 46 kap. , avyttring av bostadsrätter; 48 kap. , avyttring av delägar-/fordringsrätter [Avdr. förlust 70 % (48:24) men särsk. regl. om avdrag o. kvittning i 48:20, 20 a, 21, 23] 52 kap. , avyttring av andra tillgångar än sådana som avses i 45, 46, 48 och 50 kap. ²	

II.

Skatteuträkning – ett utsnitt avseende förvärvsinkomster (arbetsinkomster) resp. kapitalinkomster:

- ➔ ■ Om överskott i kapital: skattebelopp 30 % x överskottet (65:7 IL); läggs till skatten på eventuella förvärvsinkomster (inkomst av tjänst och inkomst av NRV), m.m., och totala skatten=slutlig skatt.
- ➔ ■ Om underskott i kapital: regler om *skattereduktion* i 67:2 och 67:10 IL tillämpas (41:12 2 st IL).

Av 67: IL följer att skattereduktion är möjlig förutsatt att den skattskyldige samma beskattningsår har skatt på förvärvsinkomster från vilken avräkning kan ske vid beräkning av slutlig skatt. Det går inte att spara eller rulla utnyttjad skattereduktion till följande beskattningsår, till skillnad från behandlingen av underskott i NRV (jfr 40:2 IL). [OBS! Allmänna avdrag (62: IL) och grundavdrag (63: IL) berör fastställande av beskattningsbar förvärvsinkomst – inte fastställande av överskott eller underskott i inkomstslaget kapital. OBS! För övrigt föreslås i SOU 2014:40 reform som medför (enl. s. 301) att ”gamla” underskott i NRV hos fysiska/juridiska personer reduceras till 50 %.]

² Notera att avyttring av inventarier som används i en hobbyverksamhet alltid bör beskattas i inkomstslaget kapital (och inte i inkomstslaget tjänst) – jfr 52 kap. med 10:1 3 st IL och se prop. 1999/2000:2 Del 2 s. 115.

Exempel på skatteberäkning – försäljning av aktier i fåmansföretag (antag enbart ”låg kapitalvinstskatt”)

A startar AB X genom att tillskjuta ett aktiekapital om 100 000 kr. Efter en tid gör A ett ovillkorat aktieägartillskott om ytterligare 100 000 kr till sitt AB X. A säljer sedan AB X för 250 000 kr genom en företagsmäklare som får ett arvode om 10 000 kr för försäljningen.

- Kapitalvinst: 250 000 kr – 210 000 kr (100 000 + 100 000 + 10 000) = 40 000 kr [44:13 och 14 IL].
- Skatt 20 % ($2/3 \times 30\%$) x 40 000 kr = 8 000 kr.

OBS! Ovillkorat AT som tillkommit genom omvandling av villkorat AT när bolaget kommit på obestånd är värdelöst och får inte inräknas i omkostnadsbeloppet [RÅ 2002 ref. 107].

- Notera även: Om svenskt aktiebolag går i konkurs, anses aktien avyttrad redan när bolaget försätts i konkurs [se 44:8 1 st 1 och 2 st IL och prop. 1993/94:50 s. 199 och 200].

Exempel på skatteberäkning – försäljning av onoterade aktier (ej fåmansföretag)

1) A förvärvade 100 aktier i AB Alfa år 1 för 100 kr/st. 2) År 2 sker en nyemission, där A får köpa 1 ny aktie för 2 gamla för 40 kr/st. 3) År 3 köper A ytterligare 100 aktier i AB Alfa för 200 kr/st. 4) Samma år sker en fondemission, där A får en ny preferensaktie för fem innehavda aktier.

År 4 säljs 100 aktier för 200 kr/st, total köpeskilling 20 000 kr

Genomsnittligt anskaffningsvärde:

1) 100 x 100 kr =	10 000 kr
2) 50 (100/2) x 40 kr =	2 000 kr
3) 100 x 200 kr =	20 000 kr
4) Preferensaktierna ingår inte i genomsnittsberäkningen, då de är av annat slag än stamaktierna ---	
250 st förvärvade för	32 000 kr

Genomsnittligt anskaffningsvärde 128 kr/st (32 000/250).

- Kapitalvinst (intäkt – kostnad): 20 000 kr – 12 800 kr (100 x 128 kr) = 7 200 kr.
- Skatt 25 % ($5/6 \times 30\%$) x 7 200 kr = 1 800 kr.

OBS! Genomsnittsmetoden innebär att samtliga delägarätter – aktier etc. – av *samma slag och sort som den avyttrade* ska ingå i beräkningen av omkostnaden. Det är inte möjligt att göra beräkningen utifrån enbart de sist förvärvade 100 aktierna (3), så att enbart de ska anses sålda och någon vinst inte föreligga [20 000 kr – 20 000 kr (100 x 200 kr) = 0].

[48:7 IL; jfr Exempel 5:10 i avsnitt 5.5 i ILHS]

Exempel på skatteberäkning – försäljning av marknadsnoterade aktier

Antag att A i stället hade sålt 100 aktier i ett börsbolag för 200 kr/st, men att A inte har några uppgifter om anskaffningsvärden kvar (och anta också att bankerna inte kan hjälpa till med sådana uppgifter i just detta fall).

För marknadsnoterade delägarätter är schablonmetoden ett alternativ till genomsnittsmetoden vid beräkningen av omkostnadsbeloppet. Således räddas A av schablonmetoden i den föreliggande situationen. För börsaktierna kan ett schablonmässigt omkostnadsbelopp användas som motsvarar 20 % av försäljningspriset: 20 % x 200 kr = 40 kr/st (omkostnadsbelopp).

- Kapitalvinst: 20 000 kr – 4 000 kr (100 x 40 kr) = 16 000 kr.
- Skatt 30 % x 16 000 kr = 4 800 kr.

[48:15 IL]

Ang. marknadsnotering: se definition i 48:5 IL (se 2:1 2st, uppräkn. av def. i IL). Aktiebolag vars aktier är börsnoterade är per definition inte fåmansföretag (se 56:3 IL).

OBS! T.ex. ränta ges inte någon allmän definition i skattelagstiftningen (saknas i uppräkn. i 2:1 2 st IL). [se prop. 1989/90:110 Del 1 s. 402 och äv. s. 403-404]. Enligt uttryckliga bestämmelser i 42:7-11 IL anges dock ett antal olika belopp som behandlas som ränta.

Exempel på beräkning av skattereduktion om olika kapitalinkomster och förluster samma beskattningsår – Jfr Exemplet i avsnitt 5.12 i ILHS

S har inkomster, vinster, förluster och kostnader enligt följande för aktuellt beskattningsår:

1) Utdelning på marknadsnoterade aktier	+ 15 000 kr
2) Räkna på bankmedel	+ 40 000 kr
3a) Kapitalvinst, marknadsnoterade aktier	+ 30 000 kr
3b) Kapitalförlust, marknadsnoterade aktier	- 100 000 kr
4) Kapitalförlust på privatbostadsrätt	- 30 000 kr
5) Kapitalförlust, marknadsnoterat skuldebrev	- 20 000 kr
6) Räntekostnader	- 180 000 kr

Skatteberäkning för S; intäkter – kostnader = Överskott/underskott (41:12 1 st IL)

Inkomster	1) + 15 000 kr
[42:1 1 st IL]	2) + 40 000 kr
Summa	+ 55 000 kr
Utgifter	6) – 180 000 kr
[42:1 2 st 1 o. 2 men. IL]	5) – 20 000 kr (avdragsgill till 100 %, 48:23 IL)
Summa	– 200 000 kr

55 000 – 200 000 kr = – 145 000 kr; – 145 000 kr

Kapitalvinster/kapitalförluster

3a/3b) Kvittning/avdrag förlust på marknadsnot. aktier (48:20 och 20 a IL)

- 3 a) Kapitalvinst + 30 000 kr
- 3 b) Kapitalförlust – 30 000 kr

0 kr

[48:20 1 st 1 men IL]

100 000 – 30 000 = 70 000 kr

Ej kvittad (outnyttjad) kapitalförlust = avdrag 70 % x 70 000 kr = – 49 000 kr

[48:20 a 1 st IL]

4) Kapitalförlust på privatbostadsrätt är avdragsgill till 50 % (46:18 2 st IL) – 15 000 kr (50 % x 30 000)

Summa underskott av kapital – 209 000 kr

[Pga underskott tillämpas regler om skattereduktion, 41:12 2 st IL, hänv. till 67:2 o. 67:10 IL]

Skattereduktion (67:10 IL) 30 % av 100 000 kr = 30 000 kr
21 % av 109 000 kr (209 000 – 100 000) = 22 890 kr

Om S har skatt på förvärvsinkomster för samma beskattningsår, kan S göra avräkning från sådan skatt pga underskott i kapital med maximalt: **52 890 kr**

Skattereduktion som inte kan utnyttjas ett år kan inte sparas och utnyttjas ett senare beskattningsår.

OBS! Ang. 3a/3b: I exemplet ovan förekommer enbart marknadsnoterade aktier. Om det förekommer kapitalförluster även avseende onoterade aktier resp. aktier i fåmansföretag (kvalificerade andelar), ska kvittning göras i följande ordning:

- kapitalförluster som ska dras av i sin helhet (marknadsnoterade aktier),
- kapitalförlust som ska dras av till 5/6-delar (onoterade aktier – ej fåmansföretagsaktier),
- kapitalförluster som ska dras av till 2/3-delar (fåmansföretagsaktier).

[48:20 2 st IL]

Till den del en kapitalförlust på marknadsnoterade aktier återstår efter kvittning, ska 70 % dras av.

Till den del en kapitalförlust på onoterade aktier återstår efter kvittning, ska 5/6 av 70 % dras av.

Till den del en kapitalförlust på kvalificerade andelar återstår efter kvittning, ska 2/3 av 70 % dras av.

[48:20 a 1 st, 2 st och 3 st IL]

Exempel på skatteberäkning – försäljning av privatbostadsfastighet

A köpte för flera år sedan sin villa för 1 500 000 kr. A sålde fastigheten under beskattningsåret för 2 500 000 kr. A har under beskattningsåret och de 5 föregående beskattningsåren lagt ned 250 000 kr för förbättrande reparationer och underhåll på fastigheten. Därmed har fastigheten ett bättre skick vid försäljningen än den hade vid förvärvet. A anlitar för försäljningen en fastighetsmäklare, som tar 50 000 kr i arvode.

- Kapitalvinst:
2 500 000 kr, försäljningspris
- 50 000 kr (44:13 IL, utgifter för avyttringen)
- 1 500 000 kr (44:13 och 44:14 1 st IL, omkostnadsbeloppet – anskaffningsutgiften)
- 250 000 kr (44:14 1 st samt 45:11 och 12 IL, omkostnadsbeloppet – förbättringsutgifter)
700 000 kr, kapitalvinst
- Skattebelastning 22 % [$22/30 \times 30\%$ (skattesats)] $\times 700\,000 = 154\,000$ kr [45:33 och 65:7 IL]

Exempel på skatteberäkning – försäljning av privatbostadsrätt, Jfr Exempel 5.15 i avsnitt 5.7 i ILHS

B har en bostadsrättslägenhet i bostadsrättsföreningen Drabanten, som har 10 medlemmar vilka vardera har tillskjutit 50 000 kr för föreningens förvärv av fastigheten. Föreningen har lånat 2 000 000 kr för uppförandet av bostadsbyggnaden på fastigheten. Två år senare säljer B sin bostadsrätt för 150 000 kr. Dessförinnan har han gjort förbättringar i lägenheten (installation frysk och mikrovågsugn) för 8 000 kr. Medlemmarna har gjort kapitaltillskott till föreningen om 100 000 kr, som föreningen har använt för amortering på lånen.

- Kapitalvinst:
Försäljningspris 150 000 kr
Anskaffningsutgift, insats (46:5 1 st IL) 50 000 kr
Kapitaltillskott, andel av 1/10 (46:7 1 och 2 st IL) 10 000 kr
Förbättringsutgifter (46:8 IL) 8 000 kr
Omkostnadsbelopp, summa 68 000 kr – 68 000 kr
Kapitalvinst *82 000 kr*
- Skattebelastning 22 % [$22/30 \times 30\%$ (skattesats)] $\times 82\,000 = 18\,040$ kr [46:18 och 65:7 IL]

OBS! För att en bostadsrätt vid beskattningen av försäljningen ska anses utgöra privatbostadsrätt och inte näringsbostadsrätt för avyttringsåret måste bostadsrättsföreningen ha bildats före avyttringsåret *och* föreningen måste ha påbörjat sin verksamhet före avyttringsåret (krav för att s.k. äkta bostadsföretag ska anses föreligga vid avyttringsårets ingång). [46:3 IL, 2:18 och 19 IL samt RÅ 2000 ref. 59.]

- Bostadsförening är för övrigt något annat än privatbostadsrättsförening.

Exempel på skatteberäkning – avyttring av andra tillgångar/främst olika slags privat lösöre (52 kap. IL)

C har under beskattningsåret:

- 1) sålt sin privata bil för 50 000 kr. C köpte den för några år sedan för 200 000 kr.
- 2) sålt sin segelbåt för 135 000 kr. C köpte båten för ett par år sedan för 100 000 kr.
- 3) sålt ett diamantsmycke för 90 000 kr. Smycket såldes genom en handlare, som fick ett arvode på 10 000 kr. Uppgift om inköpspris för smycket saknas, eftersom det hade ärvts av C.

- Kapitalvinst:
1) Bilförsäljningen gav en kapitalförlust. Förluster får dock inte dras avseende personliga tillgångar, då värdenedgången kan ses som en personlig levnadskostnad beroende på personlig användning av tillgången (som t.ex. här ang. en bil). [52:5 2 st 1 men (och äv. 9:2 1 st) IL. ILHS avsnitt 5.8]
- 2) Pris 135 000
Omkostnadsbel. -100 000
Vinst 1 35 000 35 000 kr
- 3) Pris 90 000
Utgift, arvode -10 000
80 000
- Omkostnadsbel., -20 000 [$25\% \times (\text{pris } 90\,000 - \text{arvode } 10\,000)$] [52:2 1 st IL]
- Vinst 2 60 000 60 000 kr
- Summa 95 000 kr
- Kapitalvinst 45 000 kr* [sammanlagd kapitalvinst 1+2 $> 50\,000$ (44:13, 52:2 2 st IL)]
- Skattebelastning 30 % (skattesats) $\times 45\,000$ kr = 13 500 kr [65:7 IL].

Exempel på skatteberäkning – uthyrning av privatbostadsfastighet

D bor under ett år i en annan stad och hyr ut sin villa i Örebro till en bekant. D har under beskattningsåret erhållit hyresersättning om 15 000 kr/månad, och betalat 25 000 kr för en reparation i villan pga en skada under hyrestiden.

- Kapitalinkomst:
 Inkomst + 180 000 kr (12 x 15 000) [42:1 1 st och 42:30 1 st IL]
 Avdrag
 - schablonavdrag 1 – 40 000 kr (Utgifter för upplåtelsen, t.ex. reparationen, får ej dras. Avdrag görs i stället med 40 000 kr/år) [42:30 2 st 1 och 2 men IL. Jfr även ILHS avsnitt 6.9]
 - schablonavdrag 2 – 36 000 kr (20 % x 180 000) [42:31 1 st IL]
Överskott kapital 104 000 kr
- Skattebelastning 30 % (skattesats) x 104 000 kr = 31 200 kr [65:7 IL]

OBS! Uttagsbeskattning förekommer inte i inkomstslaget kapital (se prop. 1998/99:15 s. 175). Därför beskattas inte ägares och närståendes utnyttjande av familjens privatbostadsfastighet, dvs. av egna villan eller sommarstugan. Det finns inte några bestämmelser om uttagsbeskattning av tjänster utanför inkomstslaget NRV, där uttag kan ske t.ex. pga nyttjande av en näringsfastighet. Detsamma gäller t.ex. om D har en inneboende, som får bo gratis i en del av villan. Det finns inte heller någon motsvarighet i inkomstslaget kapital till förmånsbeskattningen i inkomstslaget tjänst. Även om ett marknadsvärde går att fastställa för förmånen att bo gratis enligt 61:2 1 och 2 st IL, beskattas den inte, då förmånen faller utanför det skattepliktiga området (jfr att skattepliktig förmån i inkomstslaget tjänst inte definieras i IL). Det är dock inte ovanligt att SKV börjar en utredning om förmånsbeskattning i inkomstslaget tjänst med att resonera om marknadsvärde utan underbyggnad av om förmån ö.h.t. har uppkommit. En skattepliktig förmån i inkomstslaget tjänst anses föreligga om det av arbetsgivaren utgivna har så starka privata inslag till arbetstagarens fördel att de väger tyngre än behovet av nyttigheten i och för arbetstagarens arbete. En inbesparing i den anställdes levnadskostnader är för övrigt inte ett av arbetsgivaren utgivet objekt, och utgör därför inte i sig en skattepliktig förmån i inkomstslaget tjänst (se SOU 1999:94 s. 61-63). Ett resonemang om förmånsbeskattning bör således alltid börja med bedömningen om en förmån uppkommit.

Huvudsaklighetsprincipen resp. delningsprincipen – blandade fång (avyttring/gåva)

- Huvudsaklighetsprincipen, avseende fastighetsöverlåtelse. Ersättning > taxeringsvärdet → avyttring. Annars gåva (se ILHS avsnitt 5.10.1).
- Delningsprincipen *torde* vara tillämplig vid överlåtelse av alla andra tillgångar än fastigheter (se ILHS avsnitt 5.4.1.1 och hänvisning till RÅ 1943 ref. 9, RÅ 1983 Ba 14 och RÅ 1988 ref. 22). Om köpeskillingen för t.ex. aktier motsvarar halva marknadsvärdet, anses 50 % av aktierna omfattade av benefikt fång (gåva) och 50 % av aktierna anses avyttrade (delningsprincipen). Den särskilda begränsningsregeln i 44:24 IL, som innebär att kapitalförluster på tillgångar avyttrade mot ersättning under deras marknadsvärde bara ska anses som kapitalförluster om omständigheterna visar att säljaren inte har haft för avsikt att öka köparens förmögenhet, saknar betydelse i delningsfallen. Det beror på att den ena delen utgör ett helt benefikt fång och att den andra delen har överlåtit till sitt marknadsvärde (se ILHS avsnitt 5.10.1). Om någon gåvoavsikt inte föreligger, anses för övrigt hela fångat utgöra en avyttring – delningsprincipen aktualiseras således inte.

OBS! Stämpelskatt för förvärv av fast egendom aktualiseras inte om ett förvärv betecknat som gåva sker mot att förvärvaren övertar skulder för vilka pantbrev föreligger eller annars mot ersättning, och ersättningen därmed är mindre än 85 % av egendomens värde (vilket som regel är taxeringsvärdet för året närmast före året då lagfart beviljas å fångat). Då föreligger gåva i enlighet med 5 och 9 §§ lag (1984:404) om stämpelskatt vid inskrivningsmyndigheter (se äv. Handledning för gåvobeskattning s. 53 (RSV 1993, RSV 422 utg 2). [Stämpelskatt för fysisk persons fastighetsköp, 1,5 % x egendomens värde. Se 8 § 1 st lagen om stämpelskatt vid inskrivningsmyndigheter. Stämpelskatten för en juridisk persons fastighetsköp är, utom i vissa fall (såsom för dödsbon), 4,25 % x egendomens värde. Se 8 § 2 st lagen om stämpelskatt vid inskrivningsmyndigheter.]

Schablonintäkter vid vissa innehav

Regler om beskattning i inkomstslaget kapital av schablonintäkter infördes den 1 januari 2012 resp. den 22 juli 2013 vid innehav av ett investeringssparkonto resp. vid innehav av andelar i en värdepappersfond eller en specialfond (se 42:35 resp. 42:43 IL). Schablonintäkten beräknas då till lägst 1,25 % av kapitalunderlaget resp. till 0,4 % av kapitalunderlaget. För övrigt föreslås i en ESO-rapport (2017:4) en övergång i framtiden till schablonmässig beskattning för större delen av kapitalinkomsterna, kapitalvinsterna och bostadsbeskattningen, med förebild i den s.k. boxmodell för schabloniserad beskattning av finansiella intäkter som infördes i Nederländerna 2001. Jfr även min artikel Boxmodell för en enhetlig kapital- och fastighetsbeskattning: Yes box – alright? (Balans nr 5 2017, Fördjupningsbilagan s. 8-13).

Företagsbeskattning – översikt

1. Skatter och avgifter, allmänt, s. 53

Översikt 2-4 ang. inkomstskatt (löpande i 2-4 berörs även t.ex. mervärdesskatt), s. 57

2. Koncernbeskattning, s. 58

Beskattningsfrågor mellan bolag: utdelningar, aktieförsäljningar och koncernbidrag, s. 58

a) Dubbelbeskattningsprincipen, undantag avseende kedjebeskattnings, s. 58
Ang. aktieägartillskott, s. 58

b) Skattefri utdelning på näringsbetingade andelar, s. 58

c) Skattefri försäljning av näringsbetingade andelar, s. 59
Skalbolag, s. 59

d) Koncernbidragsreglerna, s. 60

Förutsättningarna för bidrag mellan moderföretag och helägt dotterföretag, s. 61

Koncernavdragsregler för svenskt moderföretag beträffande slutlig förlust hos ett helägt utländskt dotterföretag, s. 61

3 Fåmansföretag, s. 63

Grunderna för fåmansföretagsbeskattning, s. 63

Fåmansföretag och fåmanshandelsbolag, s. 64

Delägare och företagsledare, s. 64

Kvalificerade andelar, s. 65

- Utdelningsbeskattningen, s. 66

- Kapitalvinstbeskattningen, s. 67

- Skattebelastningen på utdelning och kapitalvinster på kvalificerade andelar, s. 67

4. Företagsombildningar (omstruktureringar), s. 69

Uttag eller förmån?, uttagsbeskattning – näringsverksamhet resp. uttag enligt 22 kap. IL eller underprisöverlåtelse enligt 23 kap. IL? s. 69

a) Uttag eller förmån?, s. 69

b) Utagsbeskattning – näringsverksamhet, s. 69

c) Uttag enligt 22 kap. IL eller underprisöverlåtelse enligt 23 kap. IL (omstruktureringar)? s. 71

Villkor för kvalificerad underprisöverlåtelse, s. 72

Försäljning av aktier i AB jämfört med verksamhetsöverlåtelse, s. 73

Förpackningsförfaranden – stoppregler enligt SFS 2017:625, s. 74

Jfr Mervärdesskatt och överlåtelse av verksamhet eller verksamhetsgren eller aktieöverlåtelse, s. 74

d) Andelsbyten, s. 75

e) Fusioner och fissioner, s. 75

Lex ASEA – utdelning av dotterbolagsaktier, s. 76

f) Verksamhetsavyttringar, s. 76

g) Partiella fissioner, s. 77

5. Mervärdesskatt, s. 78

1. Skatter och avgifter, allmänt

			<i>Dekl. till</i>
Inkomstskatt	Skattelag	Inkomstdeklaration (slutlig skatt)	SKV
Mervärdesskatt	Skattelag	Momsdeklaration (oms. inom landet och UIF)	SKV
Punktskatt	Skattelag	Punktskattedeklaration	SKV
Arbetsgivaravgifter eller egenavg.	Socialavgifter	Arbetsgivardeklaration	SKV
Källskatt	Preliminär skatt	Skatteavdrag för anställda/F-skattedebitering	SKV
Tull + mervärdesskatt/punktskatt	Import	Införsel av vara från plats utanför EU	Tullverket*

*[Från och med 2015 tas importmoms ut av SKV för momsregistrerade – se SFS 2014:51.]

Svenska allmänna skatter får inte dras av, bl.a. kommunal och statlig **Inkomstskatt** och kupongskatt (9 kap. 4 § IL). Särskilda skatter och avgifter som avser NRV får dras av (16 kap. 17 § 1 st 1 men IL):

- **Punktskatter**, SLF/SLP och **Tull**: avdrag medges i NRV. När? Enligt IL:s allmänna regler, direkt eller genom avskrivning. [Se även RSV:s Handledning för rörelse- och jordbruksbeskattning, s. 105 och SKV:s Handledning för beskattning av inkomst 2014, avsnitten 56.1.1 och 57.6]
- Lön till anställd, AT, utgör avdragsgill kostnad i NRV (16:1 IL). Skatteavdraget på löneutbetalningen (**Källskatt**) är dock inte en kostnad (utan företagarens uppboresåtgärd i egenskap av arbetsgivare, AG).
- **Arbetsgivaravgifter** är avdragsgilla som lönebikostnader. [Se även SKV:s Handledning för beskattning av inkomst 2014, avsnitt 8.25]
- Ex.: Lön 10 000 kr, skatteavdr. 30 % och AG-avg. 31 % → 7 000 netto till AT; AG:s kostnad=13 100.
- Egenavgifter/SLF: avdragsgilla i NRV. Bestämmelserna om egenavgifter tillämpas i IL också för SLF (16:29/30 IL).
- Om företaget gör från skatteplikt okvalificerat undantagna omsättningar av varor eller tjänster, ingår **Mervärdesskatt** i intäkter resp. kostnader i NRV. Då ingår också moms som debiterats på import i anskaffningsutgiften för importerad vara.
- Om företaget gör skattepliktiga eller från skatteplikt kvalificerat undantagna omsättningar av varor eller tjänster, utgör **Mervärdesskatt** inte intäkter resp. kostnader i NRV [se 15:6 resp. 16:16 IL [utgående moms=skuld till staten; ingående moms=fordran på staten]. Då utgör även moms som debiterats på import av vara i verksamheten fordran på staten (redovisas som ingående moms i momsdeklarationen).

Ang. utländska skatter: Betald utländsk skatt är avdragsgill i NRV men får inte dras, om inkomsten undantas från beskattning i Sverige eller enligt skatteavtal. Utländsk särskild skatt som avser NRV ska dras av [se 16:18 1 st och 16:19 1 st IL och SKV:s Handledning för beskattning av inkomst 2014, avsnitt 55.17].

Inkomster kan beskattas i något av tre inkomstslag: Kapital [1:1 1 st, 1:3 och 1:8 IL]	Tjänst [10:1-4 IL]	Näringsverksamhet [13 kap. IL]
	- Anställning m.m. (10:1 etc. IL)	
	- Hobbyverksamhet (12:37 IL, Tjänst som restinkomstslag)**	

Alla intäkter omfattas inte av ett inkomstslag. Engångsbelopp kan falla utanför IL:s tillämpningsområde, t.ex. skadestånd utan samband med anställning och som inte är ekonomiska (ideella). Se prop. 1989/90:110 Del 1 s. 307 och 308 (jfr även 16:15 IL). Om ersättning för en prestation, hänförs dock tillfällig intäkt till tjänst som ett restinkomstslag, t.ex. ang. överskott i verksamheter av viss varaktighet utan påvisbart vinstsyfte (hobbyverksamheter).** Annars skulle en bristande neutralitet föreligga jämfört med intäkter från verksamheter av tillfällig karaktär som redan tidigare (före skattereformen 1990/91) beskattades i inkomstslaget tjänst.

Inkomster som inte faller utanför inkomstslagen undantas från inkomstbeskattning endast om så särskilt anges i IL. Se 8 kap. IL ang. skattefrihet för arv, gåva, lotterivinster, stipendier under vissa förutsättningar, m.m.

Juridisk person, t.ex. AB: alla inkomster hänförs till NRV (1:3 2 st och 13:2 IL). En fysisk person kan ha olika inkomster hänförliga till de tre inkomstslagen: Kapital, Tjänst och NRV (1:3 1 st 1 och 2 IL). För övrigt kan en juridisk person inte inneha privatbostad, utan fastighet/bostadsrätt som ägs av en juridisk person utgör alltid näringsfastighet resp. näringsbostadsrätt (se prop. 1989/90:110 Del 1 s. 501). Se även Rydin 2003.

Näringsverksamhet (13:1 1 st 2 men IL): ”Med näringsverksamhet avses förvärvsverksamhet som bedrivs yrkesmässigt och självständigt.” Regeln uttrycker som kriterier för näringsverksamhet: förvärvssyfte, yrkesmässighet och självständighet. Yrkesmässighet består i varaktighet eller omfattning. **Vinstsyftet är uttunnat i praxis (se t.ex. RÅ 1998 ref. 10).

Bedömning av UT:s självständighetskriteriet för NRV: särskilt beakta avtal med UG. I vilken omfattning är UT beroende av UG? I vilken omfattning är UT inordnad i UG:s verksamhet? (13:1 2 st IL).

UT godkänd för F-skatt (9 kap. SFL)?

- Godkänd → UG ska inte göra skatteavdrag eller erlägga arbetsgivaravgift om UT godkänd för F-skatt antingen när ersättningen bestäms eller när den utbetalas (10 kap. 11 § första st. SFL och 2 kap. 5 § första st. första men. SAL). Uppgiften om godkännande för F-skatt ska lämnas i handling (avtal, faktura eller annan handling) som upprättas i samband med uppdraget och innehålla nödvändiga id-uppgifter för utbetalaren och mottagaren (10 kap. 12 § första st. SFL och 2 kap. 5 § första st. andra men. SAL samt prop. 2010/11:165 Del 1 s. 327).

Något s.k. F-skattebevis utfärdas inte enligt SFL. Rättsverkan av godkännande för F-skatt knyts i stället till godkännandet som sådant och åberopandet av detta. I bevishänseende kan både UG och UT få ett registerutdrag – på papper eller elektroniskt – från SKV ang. att UT är godkänd för F-skatt. Om UT signerar och daterar ett sådant registerutdrag och överlämnar till UG, bör enligt förarbetena till SFL handlingen uppfylla kraven för att UG ska kunna godta uppgiften om UT:s godkännande för F-skatt (se prop. 2010/11:165 Del 1 s. 326).

Ett godkännande för F-skatt ska gälla tills vidare – till dess att det återkallas av SKV (se 9 kap. 1 § andra st. och 4 § SFL samt prop. 2010/11:165 Del 1 s. 327).

Godkännande för F-skatt har inte befriande verkan beträffande UT:s skatter och avgifter, om UG kände till att uppgiften om godkännande för F-skatt är oriktig eller om det är uppenbart att UT är att anse som anställd hos UG och UG inte skriftligen anmäler detta till SKV (senast den dag då arbetsgivardeklaration ska lämnas för den period under vilken utbetalningen gjordes. (10:12 2 st och 10:14 1 st SFL och 2:5 1 st 3 men SAL).

Innebär Skatteverkets återkallande av godkännande för F-skatt att UE inte har utfört arbete åt UG?

Antag att F-skatt hos UE underkänns av Skatteverket i utredning: Kom ihåg! Att UE har en undermålig bokföring och skatteredovisning innebär inte i sig att arbete inte skulle ha utförts av andra än personal tillhörig UG. Skatteform styr inte inkomstslag. Inkomstslag styr skatteform: inkomst av tjänst medför A-skatt och inkomst av näringsverksamhet medför godkännande för F-skatt. Att Skatteverket underkänner att UE är godkänd för F-skatt innebär således inte i sig att UE inte kan anses ha utfört arbete åt UG. Vanligt förekommande att detta inte hålls isär av exempelvis förhållsledare, åklagare i brottmål om skatt. Du bör som försvarare vara uppmärksam på om Skatteverkets revisionspromemoria eller beslut innebär att det är utrett att arbete inte skulle ha utförts i faktisk mening av UE åt UG.

Mervärdesskatt

OBS! Genom SFS 2013:368 (prop. 2012/13:124) sker från och med den 1 juli 2013 inte längre någon koppling i huvudregeln i 4 kap. 1 § ML om vem som anses ha yrkesmässig verksamhet till NRV enligt 13 kap. IL. Begreppen beskattningsbar person och ekonomisk verksamhet har ersatt yrkesmässig verksamhet i ML. I huvudregeln om beskattningsbar person i art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet (2006/112/EG) anges:

”Med *beskattningsbar person* avses den som, oavsett på vilken plats, självständigt bedriver en ekonomisk verksamhet, oberoende av dess syfte eller resultat.” [Jfr 4:1 1 st 1 men ML, där samma ordalydelse återfinns numera.]

Begreppet *verksamhet som medför skattskyldighet* har emellertid inte ändrats i huvudregeln i 8 kap. 3 § första st. ML om uppkomsten av avdragsrätt för ingående moms på förvärv eller import i verksamheten (se även 1 kap. 7 § andra st. ML). Skattskyldig motsvarar mervärdesskattedirektivets *betalningsskyldig*, medan direktivets huvudregel om avdragsrätten kopplar den till beskattningsbar person [se art. 168 a)]. Problem? Ja, ang. huruvida avdragsrättens inträde begränsas till att gälla först när skattepliktiga transaktioner förekommit i verksamheten. En sådan begränsning strider enligt bl.a. EU-målet 268/83 (Rompelman), p. 23, mot principen om mervärdesskattens neutralitet. EU-kommissionen inledde i det hänseendet ärende om fördragsbrottsförfarande mot Sverige den 26 juni 2008 [se 2008/2002 K(2008) 2794 (EU-kommissionens formella underrättelse den 26 juni 2008 om definitionen av ekonomisk verksamhet i ML) – återfinns på www.momsinstitutet.se].

Bokföringsskyldig

En fysisk person som bedriver näringsverksamhet är bokföringsskyldig (2 kap. 6 § första st. BFL). Bokföringsskyldighet när fysisk person yrkesmässigt bedriver verksamhet av ekonomisk art (se prop. 1998/99:130 Del 1 s. 205). Bokföringsskyldigheten innebär att en åtskillnad ska ske mellan affärerna i verksamheten och privatekonomin: ”gränsen mellan privatekonomi och näringsverksamhet” bör bestämmas ”i samband med bokföring” utifrån vad som anses vara god redovisningssed (se prop. 1998/99:130 Del 1 s. 229).

En juridisk person är bokföringsskyldig, om inte annat anges i 2-5 §§ (2 kap. 1 § BFL).

- Jfr 13 kap. 2 § IL: en juridisk person – t.ex. AB eller ekonomisk förening – har NRV på grund av egenskapen av juridisk person i sig (oavsett om rekvisiten för NRV i 13:1 första st. andra men. IL är uppfyllda). Se även t.ex. RÅ 2006 ref. 58.

*OBS! Kriterierna för beskattningsbar person i ML gäller dock både för fysiska personer och juridiska personer.

Inkomstbeskattning (NRV)

Intäkter

- Kostnader

Överskott/underskott

[14:21 första st. IL]

Underskott dras av nästa år,

Om underskott då ”rullas” till följande år
[40:2 IL]

Alt.: Om nystartad aktiv NRV kan

underskott dras som allmänt avdrag

mot annan förvärvsinkomst (i praktiken

mot inkomst av tjänst) samma år

[62:2 IL]

(se ILHS avsnitt 12.7)

Jfr Mervärdesbeskattning (Beskattningsbar person)

- Allmänna bestämmelser ML

Utgående skatt (på priset på vara eller tjänst)

- Ingående skatt (på inköpspris eller, vid import, på tullvärde)

Skatt att betala (+) eller återfå (-)

- Vinstmarginalbeskattning (VMB), Särskilt om begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter (9 a kap. ML) samt särskilt om viss resebyråverksamhet (9 b kap. ML)

9 a kap.

Försäljningspris

- Inköpspris

Vinstmarginal

(beskattningsunderlag)

9 b kap.

Ersättning för resetjänst

- Kostnader för varor/tjänster (som

kommer resenären direkt till godo)

Vinstmarginal

(beskattningsunderlag)

- Om företaget omsätter från skatteplikt okvalificerat undantagna varor eller tjänster, ingår moms i intäkter resp. kostnader vid beräkningen av överskott/underskott för inkomstbeskattningen.

Företagsformer, exempel på

Enskild firma (EF)/enskild näringsidkare (ensk. när.idk.) – fysisk person skattesubjekt

Handelsbolag (HB) – inkomstbeskattning på delägarnivå (5:1 IL). Bolaget skattesubjekt avseende mervärdesskatt (6:1 ML) samt bl.a. för SLP, på pensionskostnader för *anställd personal* i HB:et

Aktiebolag (AB) – **dubbelbeskattning** inkomstskattemässigt [beskattning av bolagets överskott, bolagsskattesats 22 % (65 kap. 10 § IL) samt beskattning av anställda och företagsledare etc. för lön och arvoden etc. från bolaget och av aktieägare för utdelning från bolaget]. Bolaget är skattesubjekt avseende både inkomstskatt och moms

Socialavgifter (och särskild löneskatt)

EF – egenavgifter (normalt 28,97 %) på överskott NRV (för ensk. när.idk. eller på del av överskott hänförligt till aktiv delägare i HB).

HB – egenavgifter (28,97 %) eller, under vissa omständigheter, särskild löneskatt.*

AB – arbetsgivaravgifter (normalt 31,42 %) på lön och arvoden etc. till anställda och företagsledare etc.

*Ang. särskild löneskatt. SLF för: Passiv ensk. när.idk. eller delägare i HB/KB, 24,26 % på överskott i NRV.

Aktiv ensk. när.idk. eller delägare i HB/KB som fyllt 65 år: 6,15 % på överskott i NRV (+ ålderspensionsavgift

om född 1938-50); lön etc. till den som fyllt 65 år, 6,15 % + ålderspensionsavgift. [1 och 2 §§ SLFL/2:27 SAL]

SLP, 24,26 %, även på pensionskostnader i AB samt på pensionskostnader för anställda i EF eller HB och på

betaling av premie för pensionsförsäkring som tecknats avseende en ensk. när.idk. (EF) eller en aktiv delägare i

HB [1 och 3 §§ SLPL]. OBS! HB:et skattesubjekt avseende pensionskostnader för *anställd personal*.

Jfr NE-blanketten, där bl.a. egenavgifter och särskild löneskatt behandlas (www.skatteverket.se):

- Egenavgifter för ensk. när.idk. (EF) eller för aktiv delägare i HB samt SLF är avdragsgilla. Se 16 kap. 29 § IL (och 2 kap. 26 § IL). För beskattningsåret (1) medges ett avdrag om max 25 % (eller, ang. SLF avseende passiv NRV, max 20 %) från överskott i NRV, och redovisas i NE-blanketten för beskattningsår 1. Om överskott därefter: egenavgifter (eller SLF) debiteras i beslut om slutlig skatt (16 kap. 30 § IL).
- Avdraget beskattningsår 1 återläggs i NE-blanketten för beskattningsår 2 (15 kap. 7 § IL med hänvisning till 16 kap. 17, 18 och 29 §§ IL). Debiterade egenavgifter (eller SLF) för året för beslut om slutlig skatt (före 2012 benämnt taxeringsåret), avseende beskattningsår 1, dras av i blankett NE för beskattningsår 2. Därefter erhålls överskott eller underskott för beskattningsår 2. Om överskott, medges avdrag om max 25 % (eller 20 %) som redovisas i NE-blanketten för beskattningsår 2. Om överskott därefter: egenavgift (eller SLF) debiteras i beslut om slutlig skatt (avseende beskattningsår 2) o.s.v.

Skatter och avgifter och EU-rätten

Inkomstskatt

Det finns inget allmänt krav i EU-rätten på harmonisering av EU:s medlemsstaters lagstiftningar om inkomstskatt. I enlighet med principen i art. 115 FEUF om s.k. tillnärmning har dock EU:s råd utfärdat följande direktiv på inkomstskatteområdet:

- fusionsdirektivet (2009/133/EG) [tidigare fusionsdirektivet (90/434/EEG)];
- moder/dotterbolagsdirektivet (2011/96/EU) [tidigare moder/dotterbolagsdirektivet (90/435/EEG)];
- direktivet om beskattning av inkomster från sparande i form av räntebetalningar (2003/48/EG) [sparandedirektivet]; och
- direktivet om ett gemensamt system för beskattning av räntor och royalties som betalas mellan närstående bolag i olika medlemsstater (2003/49/EG) [ränte/royaltydirektivet].

Indirekta skatter

Lagstiftningarna i EU:s medlemsstater om indirekta skatter eller avgifter (mervärdesskatt, punktskatter och tull) ska vara harmoniserade enligt art. 113 FEUF:

- På mervärdesskatteområdet har EU:s råd utfärdat det s.k. **mervärdesskattedirektivet** – Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt. Dessutom kan nämnas den s.k. genomförandeförordningen – Rådets genomförandeförordning (EU) nr 282/2011 av den 15 mars 2011 om fastställande av tillämpningsföreskrifter för direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt. Genomförandeförordningen benämns även tillämpningsförordningen.
- Beträffande punktskatter har EU utfärdat det s.k. punktskattedirektivet (2008/118/EG).
- Tullagen (2016:253) ska motsvara EU:s förordning nr 952/2013 (unionstullkodexen).

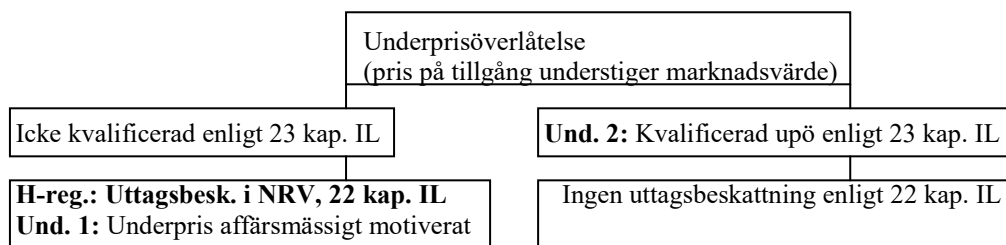
Socialavgifter

Skyldigheten att betala avgifter enligt SAL kan begränsas av EU/EES-rätten eller avtal om social trygghet med andra stater (1:3 SAL). I EU-rätten finns inga särskilda bestämmelser om skyldighet att betala socialavgifter eller andra avgifter för finansiering av sociala trygghetssystem. Den skyldigheten bestäms i varje EU-lands nationella lagstiftning. Rätten att ta ut avgifter på en inkomst beror emellertid på om den person som uppbär inkomsten omfattas av lagstiftning om social trygghet i ett EU-land eller EES-land enligt lagvalsregler i EG:s förordning (EG) nr 883/2004. Förordningen ska samordna tillämpningen av EU- och EES-ländernas olika sociala trygghetssystem (se prop. 2000/01:8 s. 64 och 65). Huvudregeln är att en person omfattas av lagstiftningen i det land där denne arbetar (arbetslandsprincipen – *lex loci laboris*) – jfr prop. 2000/01:8 s. 65.

Översikt 2-4 ang. inkomstskatt (löpande i 2-4 berörs även t.ex. mervärdesskatt)

Med företagsombildningar (omstruktureringar) avses överlåtelser som inte syftar till att NRV avyttras till någon utomstående, utan NRV ska bedrivas i annan rättslig form och senare ev. överlåtas till utomstående (se ILHS avsnitt 14.4). Reglerna om underprisöverlåtelser i 23 kap. IL utvidgades 1998 så att de inte begränsas till underprisöverlåtelser nödvändiga vid omstruktureringar (se ILHS avsnitt 14.4.1). Alla regler och problem vid omstruktureringar behandlas inte i ILHS, eftersom lagstiftningens komplexitet inte medger det (se ILHS avsnitt 14.4). Översikten här begränsas till ensk. när.idk./AB:

- NRV, beskattning av resultatet (intäkter minus kostnader).
Utdelning eller aktievinst: för AB=intäkt i NRV; för ensk. när.idk., inkomst av kapital.
- Näringsbetingade andelar. AB (mb) äger annat AB (db): ingen kedjebeskattning av utdelning eller aktievinst. Dubbelbeskattning av fysisk person som äger AB, genom beskattning av NRV hos AB:et och av avkastning (utdelning eller aktievinst) på aktierna hos ägaren. [Se 2 a-c]
- Mb äger > 90 % av db: resultatutjämning i NRV möjlig mellan bolagen genom koncernbidrag. [Se 2 d]
- Underprisöverlåtelser (23 och 53 kap. IL).



Kvalificerad upö

innebär att ett skattemässigt övervärde (obeskattat värde) avseende tillgången överförs till förvärvaren (1.), och beskattas hos denne senare vid avyttring (2.) till marknadsmässigt pris (kontinuitet).

Marknadsvärde - tillgångens <u>skattemässiga värde (2:31-33 IL)</u> =skattemässigt övervärde (obeskattat värde hos överlåtaren)	1. Tillgången överlåts till underpris = kvalific. upö → (skattepliktig intäkt, ej uttagsbeskattning)	2. Förs. till marknadspris - Förvärvarens skattem. ansk.värde =latent vinst som realiserar och tas upp som skattepliktig intäkt
--	--	---

Kval. upö: Tillgången ska övergå till NRV: överlåtare och förvärvare ska vara fysisk person eller AB.
Ofta fråga om att tillgången ingår i överlåtelse av hela eller delar av NRV.

Om tillgång överlåts:

- Från AB till AB – även kvalificerad upö om det är möjligt med resultatutjämning gm koncernbidrag.
- Från AB vari *aktierna* är kvalificerade* till AB – aktierna i förvärvande AB måste vara kvalificerade i samma mån som i överlåtande AB. Ägare till kvalificerade andelar ska inte kunna få lägre beskattning enligt 57 kap. IL genom att överföra värden utan utdelningsbeskattning till annat AB där dennes aktier inte är kvalificerade.
- Från ensk. när.idk. till AB – samtliga *aktier* i AB:et ska vara kvalificerade.* Det ska inte vara möjligt för en ensk. när.idk. att först överföra obeskattade värden i NRV till ett AB, för att senare tillgodogöra sig avkastning (utdelning eller aktievinst) som inkomst av kapital. [Se 4 a-c]

- Fåmansföretagsregler (56 och 57 kap. IL).
*Aktier i fåmansföretag är kvalificerade om de innehas av aktiva delägare. Då kan avkastningen (utdelning eller aktievinst) komma att beskattas i tre delar enligt 57 kap. IL: kapital med skattebelastning 20 %; inkomst av tjänst; och inkomst av kapital enligt vanliga regler (30 %).
För aktier i fåmansföretag som innehas av passiva delägare sker beskattningen av avkastningen enligt vanliga utdelnings- och kapitalvinstregler (men med reduktion till 5/6=25 %) [Se 3]

- Andelsbyten (48 a kap. och 49 kap. IL,) [S 4 d]; Fusioner och fissioner (37 kap. IL) [Se 4 e];
Verksamhetsavyttringar (38 kap. IL) [Se 4 f]; och Partiella fissioner (38 a kap. IL) [Se 4 g].

2. Koncernbeskattning

Beskattningsfrågor mellan bolag: utdelningar, aktieförsäljningar och koncernbidrag

a) Dubbelbeskattningsprincipen, undantag avseende kedjebeskattnings

Aktiebolaget är ett eget skattesubjekt. Det innebär att beskattning sker av verksamheten hos bolaget (bolagsskattesatsen är, enligt 65:10 IL, 22%), och ägaren beskattas för utdelning på och försäljning av aktierna i bolaget (se ILHS avsnitten 2.6.3.2, 9.2.1, 9.2.4.1 och 9.2.4.2).

Näringsbetingade aktier

Ett aktiebolag (eller en ekonomisk förening) kan – till skillnad från en ensk. när.idk. (fysisk person) – inneha s.k. näringsbetingade aktier (24 kap. 13 § första st. och 14 § IL – se även ILHS avsnitt 10.2).

- Regler om skattefrihet för utdelningar på eller försäljning av näringsbetingade aktier finns i 24 kap. resp. 25 och 25 a kap. IL (se ILHS avsnitten 10.2 och 10.3).
- För att undvika principiellt oönskade kedjebeskattnings effekter finns reglerna om skattefrihet för **aktiebolag som mottar utdelning från ett annat aktiebolag** (se b nedan) *eller* på vinst vid **försäljning av aktierna** (se c nedan), om aktieinnehavet är näringsbetingat (**näringsbetingade aktier**) och således **inte** utgör **kapitalplaceringsaktier** (se ILHS avsnitten 10.2 och 10.3). Aktier där utdelningen är skattefri kallas näringsbetingade aktier, medan aktier där utdelningen beskattas i allmänhet kallas kapitalplaceringsaktier (se ILHS avsnitten 10.2 och 10.3).

Kapitalplaceringsaktier

För aktiebolags och ekonomiska föreningars vinster resp. förluster på försäljning av kapitalplaceringsaktier gäller i huvudsak de vanliga reglerna för kapitalvinst och kapitalförlust, dvs. kapitalvinstbeskattning resp. avdragsrätt mot kapitalvinster på marknadsnoterade aktier (se ILHS avsnitt 10.3).

Ang. Aktieägartillskott

- Återbetalning av ovillkorliga aktieägartillskott behandlas som utdelning. Ett sådant aktieägartillskott utgör avdragsgill omkostnad vid beräkning av kapitalvinst på aktier.
- Återbetalning av villkorliga aktieägartillskott betraktas normalt som återbetalning av lån. Ett sådant aktieägartillskott sker på villkor att det kan återbetalas i framtiden om bolaget ger vinst.

[ILHS avsnitt 9.2.8]

b) Skattefri utdelning på **näringsbetingade andelar**

Utdelning från ett aktiebolag till en ägare som är fysisk person föranleder skatteplikt för aktieägaren (se 42 kap. 1 § IL och ILHS avsnitt 9.2.5).

Om däremot en juridisk person, t.ex. ett svenskt aktiebolag, mottar utdelning från ett annat svenskt aktiebolag, föreligger, som nämnts ovan, skattefrihet för sådan utdelning, förutsatt att aktierna inte innehas i kapitalplaceringssyfte. Utdelning på en sådan näringsbetingad andel är som en huvudregel skattefri (se 24 kap. 17 § IL och ILHS avsnitt 10.2). Begreppet **näringsbetingade andelar** avser:

- andelar i icke-marknadsnoterade aktiebolag och ekonomiska föreningar,
- andelar i marknadsnoterade företag, där sammanlagda rösterna av ägarföretagets samtliga andelar i det ägda företaget uppgår till minst 10 % av röstetalet i det företaget och
- marknadsnoterade andelar som betingas av den rörelse som bedrivs av ägarföretaget eller det närliggande företaget (med vissa tidsvillkor för marknadsnoterade andelar). (24 kap. 13 och 14 §§ IL och ILHS avsnitt 10.2).

Kommentarer: Skattefriheten för utdelningar omfattar endast andelar som utgör kapitaltillgångar, inte lagertillgångar. Om det är fråga om *lageraktier i värdepappersrörelse*, utgör aktierna *inte näringsbetingade andelar*. Aktier som utgör lagertillgångar, s.k. lageraktier, kan inte klassificeras som näringsbetingade andelar. Utdelning – och vinster – på lageraktier är därför skattepliktiga, men i inkomstslaget näringsverksamhet eftersom det är intäkter i (värdepappers)rörelse, dvs. näringsverksamhet. Här handlar det om t.ex. AB som bedriver värdepappersrörelse, dvs. aktieinnehavet avser inte dotterbolag utan ligger så att säga i lager i

(värdepappers)rörelsen och är ägnade att omsättas (se ILHS avsnitten 8.22 och 10.2). För fysiska personer anges i ILHS (avsnitt 8.22) att det knappast är möjligt att bedriva värdepappersrörelse.

OBS! Att placera sitt eget överskott i näringsverksamhet i aktier, dvs. köp och sälj av aktier för egen räkning, är inte värdepappersrörelse, utan med värdepappersrörelse avses enligt praxis att handeln måste rikta sig mot utomstående kunder (se ILHS avsnitt 8.22).

Jfr Mervärdesskatt

Värdepappershandel eller därmed jämförlig verksamhet – liksom bank- och finansieringstjänster – undantas från skatteplikt enligt 3 kap. 9 § första st. ML. Jfr art. 135.1 b-g i mervärdesskattedirektivet. Enligt EU-målet C-235/00 (CSC), p. 33, avses med transaktioner rörande värdepapper transaktioner som kan skapa, förändra eller utsläcka parternas rättigheter och skyldigheter avseende värdepapper.

OBS! Även om det är fråga om en enda omsättning av värdepapper, sker den momsfrött. Momsfri överlåtelse av värdepapper kan t.ex. avse försäljning av aktier i dotterbolag. Det gäller oavsett om det är fråga om äkta eller oäkta koncern inkomstskattemässigt sett (jfr under d nedan).

I det här sammanhanget får nämnas att begreppet äkta koncern också användes mervärdesskattemässigt, men för ett momsspecifikt ändamål och med ett högre krav på ägande (> 90 %) mellan moderbolag (mb) och dotterbolag (db) än enligt ABL (se 8 kap. 4 § andra st. ML), dvs. samma krav på ägande (> 90 %) som för koncernbidragsrätt (jfr under d nedan). Före den 1 januari 2016 fanns nämligen i 8 kap. 4 § första st. 5 och andra st. ML regler om s.k. slussning av avdrag för ingående moms på ett förvärv som görs av ett bolag utan avdragsrätt i den äkta koncernen till ett bolag med avdragsrätt i koncernen, vilket var möjligt förutsatt att förstnämnda gjorde momsfri omsättning till sistnämnda. För äkta koncerner enligt ML utgjorde slussningsregeln ett alternativ till att tillämpa frivillig skattskyldighet för uthyrning av fastighet enligt 9 kap. ML, men den upphörde 2016 genom SFS 2015:888.

Uthyrning av fastighet sker momsfrött enligt huvudregeln i 3 kap. 2 § första st. ML. Det finns möjligheter för fastighetsägare etc. som hyr ut exempelvis en verksamhetslokal att tillämpa frivillig skattskyldighet, enligt 3 kap. 3 § andra och tredje och 9 kap. ML. Dessa regler om fastigheter och moms gäller generellt sett, dvs. oavsett om uthyrare och förhyrare bildar koncern eller inte. Har fastighetsägaren etc. skattskyldiga hyresgäster, kan enligt 9:1 ML utgående moms anges i en faktura för uthyrningen (frivillig skattskyldighet). Om det rör sig om frivillig skattskyldighet under uppförande eller omfattande till- eller ombyggnation av en fastighet, måste en ansökan därom inges till SKV, enligt 9:2 ML.

För övrigt får nämnas att bestämningen av begreppet fastighet enligt ML (1 kap. 11 §) ändrades den 1 januari 2017 genom SFS 2016:1208, så att kopplingen till fastighetsbegreppet i jordabalken (1970:994) slopades. Numera sker hänvisningen i 1 kap. 11 § ML för bestämningen av begreppet fastighet i stället till begreppet fast egendom enligt art. 13b i rådets genomförandeförordning (EU) nr 282/2011 – jfr även prop. 2016/17:14 s. 46. Emellertid kan vissa problem som berör fastighetsbegreppet i ML kvarstå, och jag har behandlat några sådana i artikeln Vissa momsfrågor avseende fastighetsområdet (Svensk skattetidning 2017 s. 309-320).

Investmentbolag

För ägarföretag som utgör investmentbolag har särskilda regler införts för att undvika kedjebeskattnings effekter (39 kap. 14-19 §§ IL och ILHS avsnitten 10.2 och 15.2).

c) Skattefri försäljning av **näringsbetingade andelar**

Skattefrihet för kapitalvinst på försäljning av **näringsbetingade andelar** föreligger i princip i samma utsträckning som skattefrihet åtnjuts enligt 24 kap. IL för utdelning på samma andelar (se 25 och 25 a kap. IL och ILHS avsnitt 10.3):

- Om t.ex. ett svenskt aktieföretag har tillskjutit kapital till ett dotterbolag, som förbrukat det tillskjutna kapitalet och därmed gjort en förlust, ska beskattning för kapitalvinst inte ske av moderbolagets försäljning av sina näringsbetingade andelar i dotterbolaget, om en motsvarande kapitalvinst skulle ha tagits upp på grund av försäljningen (25 a kap. 3 och 5 §§ IL). Dotterbolaget har inte haft vinster mot vilka förlustavdrag kunnat utnyttjas, eftersom tillskjutet kapital har förbrukats. Moderbolaget måste tillåtas göra avdrag för kapitalförlusten vid försäljningen av dotterbolagsaktierna. Annars kommer varken dotter- eller moderbolag att erhålla avdrag för förlusten. Det skulle innebära en överbeskattnings effekt inom bolagssektorn. Genom skattefriheten undviks kedjebeskattnings effekter. Moderbolaget får emellertid inte vara ett investmentbolag (25 a kap. 3 § IL och ILHS avsnitt 10.3). För ägarföretag som utgör investmentföretag gäller, som nämnts, särskilda regler i 39 kap. 14-19 §§ IL.

Skalbolag

För övrigt finns i 25 a resp. 49 a kap. IL också särskilda regler om att beskattning ska ske av kapitalvinst om en avyttrad delägar rätt hänförs till ett bolags resp. en fysisk persons försäljning av ett skalbolag, s.k. skalbolagsbeskattning (25 a kap. 9 § resp. 49 a kap. 6 § IL). Ett företag utgör skalbolag om summan av marknadsvärdet av företagets likvida tillgångar (enligt 25 a:14-16 resp. 49 a:7-8 IL) överstiger ett jämförelsebelopp som vid tidpunkten för avyttringen av samtliga delägar rätter utgör ½ av ersättningen för de avyttrade delägar rätterna (25 a:9 andra st. och 17 första men. resp. 49 a:6 och 9 IL). Ett skalbolag föreligger t.ex. om ett bolag som säljs har 1,1 miljon kr i likvida medel och 400 000 kr i övriga tillgångar men köpeskillingen uppgår till 2 miljoner kr (½ av 2 milj. kr=1 miljon kr som blir jämförelsebeloppet; de likvida tillgångarna 1,1 milj. kr överstiger jämförelsebeloppet). Genom den skärpta beskattningen av kapitalvinster enligt 57 kap. IL vid avyttring av fåmansföretag där säljaren varit aktiv ansågs tillräcklig neutralitet ha skapats mellan beskattning vid försäljning av bolag och vid vinstuttag. De s.k. 3:12-reglerna infördes 1990, och genom den skärpningen utmönstrades den speciella vinstbolagsbeskattningen. Emellertid ansågs s.k. skalbolagstransaktioner alltså medföra fördelar, om en köpare av bolaget inte tog den latenta skatteskulden avseende obesattade vinstmedel på grund av en inkrämsöverlåtelse före aktieöverlåtelsen seriöst. När kapitalvinst på näringsbetingade andelar blev skattefri år 2003 blev det mer intressant att genomföra skalbolagstransaktioner och reglerna i 25 a kap. IL infördes. Utgångspunkten för skalbolagsreglerna enligt både 25 a och 49 a kap. IL är att säljaren av ett skalbolag ansvarar för att den skatt som belöper på bolagets verksamhet fram till överlåtelsedagen erläggs – i den mån bolaget inte har fullgjort den skyldigheten (se ILHS avsnitt 14.2.1).

Jfr Mervärdesskatt

Även om det är fråga om en enda omsättning av värdepapper, sker den momsfritt enligt 3 kap. 9 § ML. Momsfri överlåtelse av värdepapper kan t.ex. avse försäljning av aktier i dotterbolag (se ovan under b).

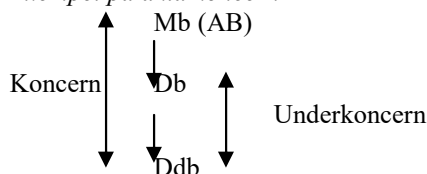
d) Koncernbidragsreglerna

Koncernbeskattning avser bolagssektorn. Aktier i ett aktiebolag ägs av ett annat aktiebolag – inte av en fysisk person.

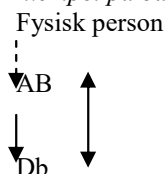
- Koncernen utgör inte ett skattesubjekt. Varje bolag i koncernen utgör ett skattesubjekt (se ILHS avsnitt 10.4).
- Huvudprincipen är att vinster i aktiebolag dubbelbeskattas. Däremot ska, som nämnts, inte kedjebeskattnings ske. Om bolagsvinsten utdelas i flera led, ska den inte beskattas i varje led. Om bolagsvinsten beskattas hos varje bolag i en koncern, blir det i praktiken omöjligt med företagsbildningar med dotterbolag (se ILHS avsnitt 10.1).
- Ända sedan kommunalskattelagen infördes 1928 har målsättningen varit att skattebelastningen för en koncern varken bör vara större eller mindre än om verksamheten bedrivits inom ett enda bolag (se ILHS avsnitt 10.4).
- Koncernbeskattningsreglerna avser att ge möjlighet till fullständig resultatutjämnning inom närmast helägda koncerner, dvs. till resultatutjämningsåtgärder mellan bolag i sådan koncern (se ILHS avsnitt 10.4.1).

Med svensk **koncern** avses enligt IL en sådan grupp av företag eller andra näringsidkare som enligt någon svensk lag bildar en koncern (2 kap. 5 § IL). Enligt ABL föreligger en koncern t.ex. om ett aktiebolag (moderbolaget) äger så många aktier i en annan juridisk person (dotterföretaget) att moderbolaget (mb) har mer än 50 % av rösterna i dotterföretaget (db). På samma sätt kan en juridisk person vara db till mb, om ett annat db eller mb tillsammans med ett eller flera db har mer än 50 % av rösterna i den juridiska personen, etc. Tillsammans utgör moderbolag och dotterföretag en koncern [se 1 kap. 11 § ABL och ILHS avsnitt 10.1].

Exempel på äkta koncern



Exempel på oäkta koncern (med äkta underkoncern)



(Jfr ILHS avsnitt 10.1 med fler exempel)

Ett koncernbidrag utjämnar resultaten så att givande bolag gör ett avdrag och mottagande bolag är skattepliktigt. En förlust i ett bolag och en vinst i ett annat bolag inom koncernen ska kunna kvittas skattemässigt, så att resultatberäkningen skattemässigt liknar den som skulle ha skett om bolagen hade fusionerats till ett enda aktiebolag. Bidraget behöver inte betalas ut kontant, utan det räcker med att fordringsförhållande uppstår och redovisas (se ILHS avsnitt 10.4.1).

Koncernbidragsreglerna avser således att ge möjlighet till fullständig resultatutjämnning, förutsatt att ägarsambandet innebär att ett moderföretag (ett svenskt aktiebolag, en svensk ekonomisk förening etc.) äger mer än 90 % av aktierna eller andelarna i ett svenskt aktiebolag eller en svensk ekonomisk förening (helägda dotterföretag). Det ska vara fråga om närmast helägda bolag inom koncernen (helägd koncern). **Det är således inte tillräckligt att fråga är om näringsbetingade aktier** (se 35 kap. 2 § IL och jfr även ILHS avsnitt 10.4.1.1).

- Enligt 35 kap. 2 a § IL jämföras ett mb inom EES-området med ett svenskt företag, förutsatt att mottagaren av koncernbidraget är skattskyldig i Sverige för näringsverksamhet till vilken koncernbidraget hänförs. Koncernbidrag kan därmed ges mellan svenska AB med gemensamt mb inom EES eller mellan ett svenskt AB och ett EES-bolag, förutsatt att EES-bolaget är skattepliktigt i Sverige för filial eller fast driftställe här (se ILHS avsnitt 10.4.1.1).

Förutsättningarna för bidrag mellan moderföretag och helägt dotterföretag:

Ett koncernbidrag från ett moderföretag till ett helägt dotterföretag eller från ett helägt dotterföretag till ett moderföretag ska dras av under förutsättning att

1. varken givaren eller mottagaren är ett privatbostadsföretag eller investmentföretag,
 2. både givaren och mottagaren redovisar bidraget öppet i inkomstdeklarationen för ett beskattningsår som har samma deklARATIONSTIDPUNKT enligt SFL eller som skulle ha haft det om inte givarens eller mottagarens bokföringsskyldighet upphör,
 3. dotterföretaget har varit helägt under givarens och mottagarens hela beskattningsår eller sedan dotterföretaget började bedriva verksamhet av något slag,
 4. mottagaren inte enligt ett skatteavtal ska anses ha hemvist i en utländsk stat utom i fall som avses i 2 a § andra meningen,
 5. näringsverksamheten som koncernbidraget hänförs till inte är undantagen från beskattning i Sverige på grund av ett skatteavtal, och
 6. om bidraget lämnas från dotterföretaget till moderföretaget, utdelning under beskattningsåret från dotterföretaget inte ska tas upp hos moderföretaget.
- (35 kap. 3 § IL)

Kommentarer: För det givande bolaget är bidraget inte någon utgift för att förvärva och bibehålla inkomster, dvs. bidraget utgör inte en avdragsgill kostnad enligt huvudregeln i 16 kap. 1 § första st. IL (se 35:1 andra st. IL). Koncernbidragsreglernas syfte är att ge möjlighet till resultatutjämnning, så att ett koncernbolag som går med vinst inte behöver beskattas motsvarande bidraget, vilket samtidigt täcker upp förlusten hos ett bolag inom koncernen som kanske blir likvidationspliktigt om det inte erhåller bidraget.

Koncernavdrag, 35 a kap. IL

Koncernavdragsregler för svenskt moderföretag beträffande slutlig förlust hos ett helägt utländskt dotterföretag:

Reglerna i 35 kap. IL medger endast koncernbidrag mellan enheter båda verksamma i Sverige. Det har visat sig strida mot EU-rätten. Därför infördes den 1 juli 2010 i IL 35 a kap. med särskilda regler om koncernavdrag under vissa begränsade förhållanden för svenska mb i internationellt verksamma koncerner (se ILHS avsnitt 10.4).

Genom införandet av 35 a kap. IL har svenska moderföretag möjlighet att göra s.k. koncernavdrag för en slutlig förlust hos ett helägt (mer än 90 %) utländskt dotterföretag om det har försatts i likvidation och den har avslutats, förutsatt bl.a. att sådant dotterföretag har hemvist inom EES-området. Avdraget för förlusten får dock inte leda till underskott i koncernens svenska del (35 a kap. 2 och 5 §§ IL och ILHS avsnitten 7.4.2 och 10.4.2.2).

Jfr Civilrättens koncernredovisningsregler (ÅRL)

Varför finns regler om koncernredovisning?

- Skatterettsligt får inte resultatet sänkas hos ett företag, om det inte är fråga om en utgift för att förvärva eller bibehålla inkomster (16:1 IL) eller om att ett koncernbidrag lämnas (35 kap. IL).

- Civilrättsligt får inte företagets resultat övervärderas, enligt principerna om rättvisande bild och försiktighet. Jfr det redovisningsrättsliga begreppet affärshändelse. Enligt 1 kap. 2 § första st. 7 BFL (SFS 2017:437) utgör *affärshändelser*:

”alla förändringar i storleken och sammansättningen av ett företags förmögenhet som beror på företagets ekonomiska relationer med omvärlden, såsom in- och utbetalningar, uppkomna fordringar och skulder samt egna tillskott till och uttag ur verksamheten av pengar, varor eller annat”.

Genom koncernbidraget har inte någon affärshändelse skett i förhållande till omvärlden, om koncernen ses som en enhet. Mellan koncernbolagen har inte någon varuförsäljning e.d. skett motsvarande bidraget.

En koncernredovisning ska visa *koncernens* relationer till omvärlden. Även resultat och ställning sett till koncernen betraktad som en enhet ska ge en rättvisande bild (7 kap. 6 § andra st. ÅRL):

- Om t.ex. mb år 1 har förvärvat varor för 200 och säljer dem år 2 till db för 250, har ett vinstpåslag skett med 50. År 3 säljer db varorna till en utomstående för 280. För koncernen som helhet är inkomsten 280 realiserad först år 3. I *koncernbokslutet* för år 2 ska den för koncernen – betraktad som en enhet – icke realiserade vinsten 50 hos mb tas bort i koncernbokslutet. Annars sker en övervärdering år 2 av förmögenhetsförändringen i koncernen som en helhet för det året. (Mb redovisar dock i sitt eget bokslut för år 2 vinsten om 50.)

Jfr Mervärdesskatt

I enlighet med RÅ 1989 ref. 86 räcker det inte med att benämna ett belopp koncernbidrag, för att undgå mervärdesbeskattning. Det måste vara fråga om ett koncernbidrag som uppfyller villkoren i 35 kap. IL. Om det faktiskt är fråga om en ersättning för en nyttighetsöverföring mellan koncernbolagen, sker mervärdesbeskattning hos mottagaren av beloppet – om det bolaget anses göra en skattepliktig omsättning av vara eller tjänst till det givande koncernbolaget.

Huvudregeln är således också för mervärdesskatten att varje bolag är ett skattesubjekt för sig. Det finns dock särskilda regler i ML om mervärdesskattegrupper, där gruppen ses som en enda näringsidkare (6 a kap. ML), och om undantag från skatteplikt för vissa interna tjänster (3 kap. 23 a § ML).

3. Fåmansföretag

Grunderna för fåmansföretagsbeskattning

Fåmansföretagsreglerna avser beskattning av fåmansägda bolag och av ägarna. Reglerna infördes 1976 (prop. 1975/76:79). Efter skattereformen 1990 återfanns reglerna i 3 § 12 mom. lagen om statlig inkomstskatt. När IL ersatte kommunalskattelagen och lagen om statlig inkomstskatt överfördes fåmansföretagsreglerna till 56, 57 och 60 kap. IL, men reglerna kallas fortfarande 3:12-reglerna:

- 56 kap. 2-7 §§ IL innehåller definition av fåmansföretag (AB och ekon.fören.) och av fåmansHB
- 57 kap. IL innehåller begränsningarna av vad som ska behandlas som utdelning och kapitalvinst för fåmansföretagare
- 60 kap. familjebeskattningsregler (OBS! Avser även ensk. när.idk. med medhjälpande make/maka etc)
- avseende fåmansföretag (AB eller ekon.fören.) och fåmansHB, 60 kap. 12-14 §§ IL
- avseende ensk. när.idk. som ersätter barn och make för arbete i verksamheten, 60 kap. 2-11 §§ IL (se ILHS avsnitten 11.1 och 17.1.1)

Skatteverket har utfärdat detaljerade allmänna råd rörande beskattningen av fåmansföretag, SKV A 2015:9 (tidigare SKV A 2006:12, vilken nämns i ILHS avsnitt 11.1).

Fåmansföretagsregler, 57 kap. IL + Regler om förbjudna lån, 11 kap. 45 § och 15 kap. 3 § IL. OBS! Reglerna om beskattning av förbjudna lån avser även andra AB än fåmansföretag.

Förbjudna lån

Från början (1976) infördes för fåmansföretag regler av s.k. stoppkaraktär. Stoppreglerna avsåg också andra företag än fåmansföretag i ett fall, nämligen beträffande s.k. förbjudna lån (se 21 kap. 1 § ABL). Stopplagstiftningen avskaffades år 2000 men behölls för förbjudna lån (se ILHS avsnitten 9.2.7 och 11.5). Lånebeloppet tas upp som inkomst av tjänst hos låntagaren (11 kap. 45 § första st. IL).

- Lånebeloppet utgör *inte ersättning för arbete*, och omfattas därmed inte av arbetsgivaravgifter [Jfr 2 kap. 10 § första men. SAL.]

Fåmansföretagsregler

Syftet med fåmansföretagsreglerna är att förhindra att vad som egentligen är arbetsinkomst för ägaren omvandlas till kapitalinkomst. Reglerna i 57 kap. IL begränsar för en aktieägare som också arbetar aktivt i fåmansbolaget möjligheterna att en inkomst – utdelning eller aktievinst – ska anses omfattad av kapitalregler. Överskjutande belopp beskattas som inkomst av tjänst (se ILHS avsnitt 11.1).

- Jfr anställds skattesituation: en arbetstagare kan förvärva börsaktier och kapitalbeskattas för utdelning och reavinst på försäljning av dessa, men kan inte omvandla sin arbetsinkomst (inkomst av tjänst) till inkomst av kapital.
- Neutralitet beträffande beskattning av arbets- och kapitalinkomster är en målsättning med skattesystemet.

Utdelning eller kapitalvinst inom ramen för det s.k. gränobeloppet omfattas av en skattebelastning motsvarande vad som gäller inkomstslaget kapital. En ”överutdelning” presumeras däremot enligt 57 kap. IL motsvara lön i inkomstslaget tjänst. En överutdelning omrubriceras inte i aktiebolaget, vilket innebär att den – till skillnad från vanlig lön – inte är avdragsgill i bolaget (se ILHS avsnitt 11.3.1).

- Däremot omfattas inte den utdelning eller kapitalvinst som beskattas i inkomstslaget tjänst enligt 57 kap. IL av arbetsgivaravgifter (2 kap. 23 § SAL och ILHS avsnitt 11.3.1).

Det går för övrigt inte att kringgå fåmansföretagsreglerna genom överlåtelse av aktiebolag till handelsbolag. Enligt 50 kap. 7 § IL ska beskattning i inkomstslaget tjänst ske av den del av vinsten på en handelsbolagsförsäljning som är hänförlig till aktieinnehavet (se ILHS avsnitten 11.2 och 13.4.1).

- Inkomsten i fråga omfattas inte av arbetsgivaravgifter (2 kap. 23 § SAL).

Skatteverket rekommenderar att delägare i fåmansföretag lämnar blankett K 10 varje år

Om försäljningar av aktier i fåmansföretaget eller utdelningar inte skett från fåmansföretaget, föreligger inte någon skyldighet för delägare att lämna blankett K 10 (SKV 2110). Däremot rekommenderar Skatteverket på sin hemsida (www.skatteverket.se) att delägare i fåmansföretag ändå lämnar blankett K 10 varje år, eftersom uppgift om s.k. sparutrymme för beräkning av gränobelopp därmed uppdateras. Det kan vara svårt att rekonstruera den uppgiften i efterhand om det har gått flera år innan utdelning eller aktieförsäljning sker. [Blankett K 10 återfinns på www.skatteverket.se.]

Fåmansföretag och fåmanshandelsbolag

Med *fåmansföretag* avses *aktiebolag* och *ekonomiska föreningar* där

1. fyra eller färre delägare äger andelar som motsvarar mer än 50 procent av rösterna för samtliga andelar i företaget, eller
 2. näringsverksamheten är uppdelad på verksamheter som är oberoende av varandra och där en fysisk person genom innehav av andelar, genom avtal eller på liknande sätt har den faktiska bestämmanderätten över en sådan verksamhet och självständigt kan förfoga över dess resultat.
- (56 kap. 2 § IL och ILHS avsnitt 11.2).

Handelsbolag ingår inte i fåmansföretagsbegreppet. Det beror på att flertalet av fåmansföretagsreglerna endast har betydelse för dubbelbeskattade subjekt. Emellertid är vissa sådana bestämmelser tillämpliga på s.k. fåmanshandelsbolag:

Med *fåmanshandelsbolag* avses handelsbolag där

1. fyra eller färre delägare genom innehav av andelar eller på liknande sätt har ett bestämmande inflytande, eller
 2. näringsverksamheten är uppdelad på verksamheter som är oberoende av varandra och där en fysisk person genom innehav av andelar, genom avtal eller på liknande sätt har den faktiska bestämmanderätten över en sådan verksamhet.
- (56 kap. 4 § IL och ILHS avsnitt 11.2)

Närståendekretsen

Vid bedömningen av om ett företag är ett fåmansföretag eller ett fåmanshandelsbolag ska, beträffande bedömningen av om fyra eller färre delägare förekommer, en person och hans närstående (närståendekrets) anses som en delägare. Prövningen ska göras med utgångspunkt från den äldste personen och därefter i fallande åldersordning. En person som inräknats i en närståendekrets ska inte medräknas i någon ytterligare krets. Närståendekretsen är mycket vid och omfattar far- och morföräldrar, föräldrar, make, avkomling och avkomlings make, syskon eller syskons make (men ej makes syskon).

(2 kap. 22 §, 56 kap. 5 § och 57 kap. 3 § IL och ILHS avsnitt 11.2)

Börsbolag är aldrig fåmansföretag

Även om en enda person eller familj kan inneha majoriteten i ett börsbolag, utgör inte aktiebolag noterade på svensk eller utländsk börs fåmansföretag, trots att en enda person eller familj kan inneha majoriteten i bolaget. Skälet är att börsnoterade företag måste ta hänsyn till övriga aktieägare, varför de förfaranden mot vilka fåmansföretagsreglerna riktar sig, dvs. omvandling av ägares arbetsinkomst till kapitalinkomst, inte har ansetts aktuella för börsbolag (56 kap. 3 § IL och ILHS avsnitt 11.2).

Delägare och företagsledare

En del av fåmansföretagsreglerna gäller samtliga *delägare* i företaget, medan andra endast avser den som utgör *företagsledare* enligt definitionen i 56 kap. IL eller närstående till denne:

- Med *delägare* i fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag avses en fysisk person som, direkt eller indirekt, äger eller på liknande sätt innehar andelar i företaget.
- Med *företagsledare* i ett fåmansföretag eller ett fåmanshandelsbolag avses den eller de fysiska personer som genom eget eller närståendes innehav av andelar och sin ställning i företaget har ett väsentligt inflytande i företaget.

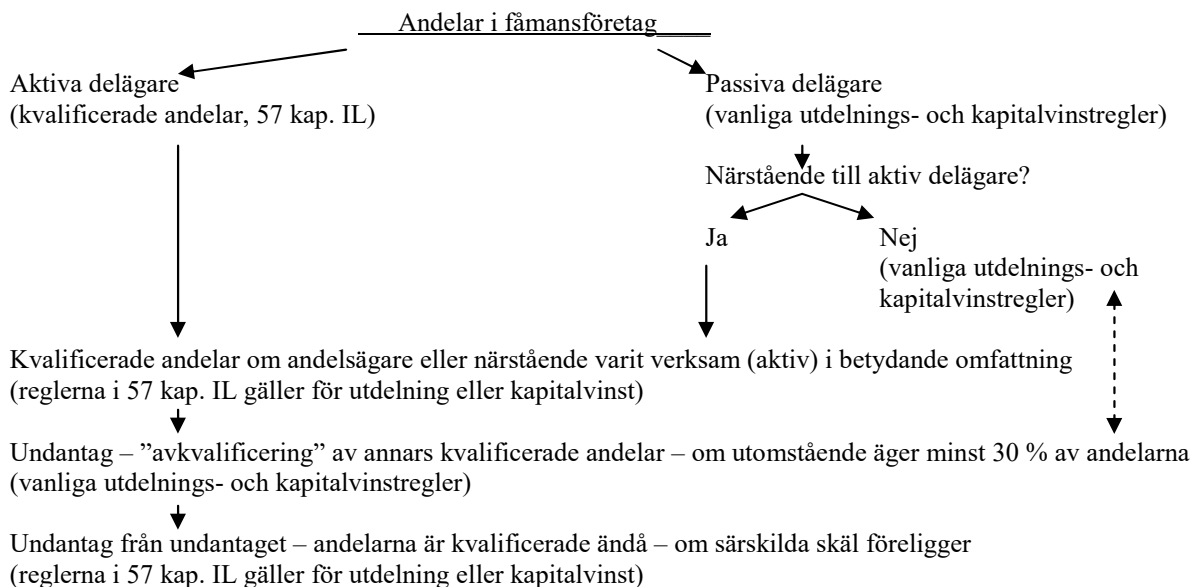
Om det egna eller närståendes ägarinflytande är mindre än 20 %, anses enligt Skatteverket normalt väsentligt inflytande inte föreligga.

(56 kap. 6 § IL och ILHS avsnitt 11.2)

När det gäller företag där näringsverksamheten är uppdelad på verksamheter som är oberoende av varandra och en fysisk person har den faktiska bestämmanderätten, anses denne vara företagsledaren. Vederbörande har ensam den faktiska bestämmanderätten över verksamheten och kan självständigt förfoga över dess resultat. (56 kap. 6 § andra st. andra men. IL)

Flera personer kan vara företagsledare enligt fåmansföretagsreglerna, t.ex. två makar äger ett företag och båda arbetar i företagsledande ställning (t.ex. två advokater). Ett fåmansföretag kan också sakna företagsledare i fåmansföretagsreglernas mening, om ingen närstående krets har tillräckligt stort ägarinflytande eller om ingen i kretsen innehar inflytelserik ställning i företaget. (56 kap. 6 § IL och ILHS avsnitt 11.2)

Kvalificerade andelar



Med kvalificerad andel avses först och främst en andel i ett fåmansföretag, där andelsägaren eller honom närstående under beskattningsåret eller inom den föregående 5-årsperioden varit *verksam i betydande omfattning*. Tidsgränsen innebär att en kvalificerad andel har den karaktären under 5 år framåt, även om en aktiv delägare upphör med sin verksamhet i fåmansföretaget (jfr ILHS avsnitt 11.3.2). Enligt förarbetsuttalanden ska en person alltid anses verksam i betydande omfattning om hans arbetsinsats har påtaglig betydelse för vinstgenereringen i företaget. Det kravet har en kvalitativ karaktär, och således är inte reglerna om kvalificerade andelar tillämpliga på en delägare som endast haft en underordnad ställning i företaget. SKV A 2015:9 innehåller rekommendationer avseende aktivitetskravet för att göra det mer konkret (57 kap. 4 § första st. 1 IL).

- Exempelvis anges i avsnitt 3.1 i SKV A 2015:9 att en VD anses i den egenskapen *verksam i betydande omfattning* i fåmansföretaget.

Utomståenderegeln (57 kap. 5 § IL) medför att andelarna i ett fåmansföretag är icke kvalificerade andelar ("avkvalificerade"), om inte särskilda skäl gör att andelarna ändå ska anses utgöra kvalificerade andelar

Om *utomstående* – personer som inte äger kvalificerade andelar – direkt eller indirekt i *betydande omfattning* äger del i företaget och, direkt eller indirekt, har rätt till utdelning, ska andelarna i fåmansföretaget anses kvalificerad bara om det föreligger särskilda skäl. Vid bedömningen beaktas förhållandena under beskattningsåret och den föregående 5-årsperioden.

Orsaken till utomståenderegeln är att om utomstående äger andelar i betydande omfattning, saknas oftast skäl att försöka omvandla arbetsinkomst till utdelning i syfte att få en lägre beskattning, eftersom huvudaktieägarna i så fall också måste avstå en del av den utdelade vinsten till den utomstående (57 kap. 5 § IL och ILHS 11.3.2).

- I betydande omfattning anses i detta sammanhang enligt praxis utgöra ett aktieinnehav på minst 30 % (jfr ILHS avsnitt 11.3.2). Jfr också förarbetena, där bl.a. följande uttalas ang. utomståenderegeln (prop. 1989/90:110 Del 1 s. 468):
 - Om utomstående äger minst 30 % av aktierna i ett fåmansföretag blir risken för omvandling av arbetsinkomster mindre eftersom utdelning och reavinst tillfaller också dessa ägare.
 - OBS! HFD har funnit att aktier som är lagertillgångar i byggnadsrörelse inte omfattas av 57 kap. IL och därför inte heller kan vara kvalificerade andelar. En person vars aktier i fåmansföretaget är lagertillgångar hos denne är därför att anse som utomstående, även om vederbörande varit verksam i företaget (RÅ 2009 ref. 53 – jfr ILHS avsnitt 11.3.2). En fysisk person kan, som nämnts (se under 2 b ovan), knappast bedriva värdepappersrörelse. Däremot kan en fysisk person äga ett AB som är fåmansföretag och som innehar fastigheter. Om fastigheterna hade utgjort lagertillgångar om de hade innehafts direkt av den fysiske personen, anses aktierna i AB:et utgöra lagertillgångar, s.k. lageraktier, hos den fysiske personen (jfr ILHS avsnitt 8.22). Den fysiske personen räknas då i förevarande mening som utomstående. [Se för övrigt ang. bl.a. byggnadsrörelse, 27 kap. IL.]
- Genom reservationen om att reglerna om kvalificerade andelar kan gälla trots förekomsten av utomstående om särskilda skäl föreligger, har lagstiftaren garanterat att skatteförmåner inte kan åstadkommas genom s.k. korsvisa minoritetsinnehav m.m. (se ILHS avsnitt 11.3.2).

Exempel 1

Skrothandeln AB har två ägare, A och B. A arbetar i betydande omfattning i bolaget. A äger 60 % av aktierna i bolaget. B är passiv delägare i bolaget med 40 % av aktieinnehavet och är inte närstående till A.

- Skrothandeln AB är ett *fåmansföretag*, eftersom de båda delägarna innehar mer än 50 % av röstetalet.
 - B är passiv delägare och inte närstående till A; B innehar minst 30 % av andelarna i bolaget (betydande del). A:s andelar i bolaget "avkvalificeras" på grund av att utomståenderegeln gäller beträffande B:s innehav om 40 % av andelarna, trots att A är verksam i betydande omfattning i bolaget.

→ Andelarna i Skrothandeln AB är icke kvalificerade andelar. Det innebär att utdelning och kapitalvinst beskattas enligt vanliga regler för kapitalinkomster.

Exempel 2

Nya Varor AB har tre delägare, A, B och C. A äger 60 % av aktierna i bolaget och arbetar i betydande omfattning i bolaget. B resp. C äger 25 resp. 15 % av aktierna i bolaget. B är passiv delägare och är inte närstående till A. C är passiv delägare och make till A.

- Nya Varor AB är ett fåmansföretag, eftersom de tre delägarna innehar mer än 50 % av röstetalet.
 - A är verksam i betydande omfattning i bolaget och C är närstående till A.
 - Det är enbart B som är utomstående i förevarande mening. B:s innehav om 25 % är mindre än 30 % av andelarna i bolaget, och således "avkvalificerar" inte B:s innehav A:s och C:s andelar i bolaget.

→ A:s och C:s andelar (75 %) i Nya Varor AB är kvalificerade andelar. B är passiv delägare, eftersom B inte är aktiv och ej heller närstående till den aktiva delägaren A. Det innebär att utdelning och kapitalvinst beskattas enligt reglerna i 57 kap. IL för A och C, medan vanliga utdelnings- och kapitalvinstregler gäller för B:s andelar.

Exempel 3

Förutsättningarna i Exempel 2 ändras så att C bedriver byggnadsrörelse och aktieinnehavet i Nya Varor AB utgör lageraktier i C:s rörelse. C betraktas därmed som utomstående i förevarande mening, trots att C är närstående till A. Både B och C betraktas därmed som utomstående. Deras innehav i bolaget (40 %) är mer än 30 %. Således "avkvalificeras" A:s andelar i bolaget, trots att A är verksam i betydande omfattning i bolaget.

→ För A:s och B:s andelar i bolaget gäller vanliga utdelnings- och kapitalvinstregler. För C blir det fråga om beskattning i näringsverksamhet av utdelning på eller kapitalvinst för aktierna i Nya Varor AB. C är fysisk person och således gäller inte skattefrihet såsom för undantag från kedjebeskattnings (se ovan under 2 a-c).

Utdelningsbeskattningen

Handelsbolag ingår inte i fåmansföretagsbegreppet, eftersom flertalet av fåmansföretagsreglerna bara har betydelse för dubbelbeskattade subjekt. Även om det endast är andelar i fåmansföretag som kan vara kvalificerade, kan dock verksamheten i ett fåmanshandelsbolag beaktas vid bedömningen av om andelar i ett fåmansföretag är kvalificerade. Regelsystemet är därför mycket snårigt (se ILHS avsnitten 11.2 och 11.3.2).

Bestämmelserna om kvalificerade andelar är avsedda att träffa sådan inkomst som till sin natur utgör arbetsinkomst (aktiva delägare). Passiva delägare berörs inte av bestämmelserna. För dessa gäller vanliga utdelnings- och kapitalvinstregler (dvs. inkomstslaget kapital) utan inskränkning (57 kap. 3-7 c §§ IL och ILHS avsnitt 11.3.2).

Avsikten med reglerna om utdelningsbeskattningen i fåmansföretag är att bestämma hur mycket av en utdelning som kan anses utgöra avkastning på investerat kapital respektive hur mycket som kan anses motsvara den aktive aktieägarens arbetsinsats. Det sker genom fastställande av ett belopp som kan anses utgöra skälig avkastning för den aktive aktieägaren i dennes egenskap av aktieägare, det s.k. gränobeloppet.³ Det beloppet beskattas som inkomst av kapital, medan överskjutande belopp ("överutdelning") anses ha karaktären av arbetsinkomst och beskattas som inkomst av tjänst (se ILHS avsnitt 11.3.3.2).

Vid fastställandet av **årets gränobelopp** för kapitalbeskattad utdelning kan ägaren välja mellan att antingen:

- tillgodoräkna sig ett **schablonbelopp** enligt **förenklingsregeln** eller
- enligt en **normalmetod** fastställa ett underlag som består dels av ett **kapitalunderlag**, dels ett lönebaserat utrymme, **löneunderlag**, av vilket en viss andel får tillgodoräknas som en del av årets gränobelopp. (57 kap. 11 § IL och ILHS avsnitt 11.3.3.2)

För att fastställa tillgängligt kapitalbeskattat utdelningsutrymme får till årets gränobelopp läggas tidigare års gränobelopp som inte utnyttjats, vilket kallas **sparat utdelningsutrymme** (57 kap. 13 § IL och ILHS avsnitt 11.3.3.2). Att utdelning kan sparas medför att det inte uppstår någon nackdel för den fåmansföretagare som fonderar vinst för att täcka företagets investeringar och först senare år utdelar vinsten eller tar ut den först vid försäljning av bolaget (ILHS avsnitt 11.3.3.2).

Se exempel 11:2 i ILHS avsnitt 11.3.3.2 och blankett K 10 [som återfinns på www.skatteverket.se].

Kapitalvinstbeskattningen

Återstående vinst efter avdrag för sparad utdelningsutrymme avseende avyttring av kvalificerade andelar beskattas i inkomstslaget tjänst upp till ett belopp om 100 inkomstbasbelopp [$100 \times 61\,500$ (IBB för 2017)]=6 150 000 kr]. Vinst därutöver beskattas i inkomstslaget kapital med 30 %. (57 kap. 21 och 22 §§ IL och ILHS avsnitt 11.3.3.3)

I enlighet med HFD:s avgörande RÅ 2004 ref. 2 gäller 100-(inkomst)basbeloppsregeln endast kapitalvinst avyttringsåret och de 5 föregående beskattningssären på kvalificerade andelar *i ett och samma fåmansföretag* (se ILHS avsnitt 11.3.3.3). Basbeloppstaket (100 IBB) för kapitalvinst som ska beskattas i inkomstslaget tjänst begränsas därvidlag inte till försäljningar som en person gör utan till försäljningar gjorda av en närstående krets, och HFD:s avgörande innebär att taket endast gäller för deras försäljningar av aktier i ett och samma fåmansföretag därunder (se 57 kap. 22 § IL enligt SFS 2005:1136 och prop. 2005/06:40 s. 61, 62 och 92).

Skattebelastningen på utdelning och kapitalvinster på kvalificerade andelar

För utdelningar och kapitalvinster på kvalificerade andelar ska endast 2/3 av kapitalinkomsten inom ramen för gränobelopp och sparad utdelningsutrymme tas upp till beskattning. Det innebär att skattebelastningen i det avseendet sänks från 30 %, som är skattesatsen för statlig inkomstskatt i inkomstslaget kapital, till 20 %. OBS! Beträffande utdelning resp. kapitalvinst kan en uppdelning av en hög utdelning resp. kapitalvinst vid försäljning av *kvalificerade andelar* behöva ske i 3 delar:

³ Enligt 57 kap. 11 § tredje st. IL beräknas gränobeloppet vid årets ingång. Enligt 57 kap.11 § första st. IL är (fr.o.m. 2012) gränobeloppet $2,75 \times$ inkomstbasbeloppet (IBB). För året 2011 (dvs. före 2012) gällde omräkningsfaktorn 2,5. I lagboken återfinns för övrigt IBB efter 58 kap. 28 § SFB.

- Utdelning < gränsbeloppet=inkomst av kapital med skattebelastning 20 %
- Utdelning > gränsbeloppet (dock högst 90 IBB)=tjänsteinkomstbeskattning (32-57 %)
- Utdelning därutöver=kapitalinkomstbeskattning utan reduktion (30 %)

(se 57:20 och 20 a och 65:5 IL, ILHS avsnitten 2.5, 11.3.3.2 och 11.4.2 och prop. 2005/06:40 s. 92 och 135)

- Kapitalvinst upp till gränsbeloppet x 2/3=kapitalinkomstbeskattning 20 %
- Kapitalvinst därutöver upp till 100 IBB=tjänsteinkomstbeskattning
- Kapitalvinst över gränsbeloppet + 100 IBB=kapitalinkomstbeskattning 30 %

(se 57:21 och 22 IL och ILHS avsnitten 11.3.3.3, 11.4 och 11.4.2).

Inskränkt avdrag för förlust på kvalificerade andelar: 2/3 mot aktievinster (48:20 IL; ILHS avsnitt 11.4)

Onoterade aktier i andra bolag än fåmansföretag och okvalificerade aktier i fåmansföretag

Utdelning och kapitalvinst, kapitalbeskattning reducerad till 5/6 av 30 %=25 % (42 kap. 15 a § första st. IL).

- Ingen reduktion på *utdelning* om företaget under utdelningsåret eller fyra år dessförinnan direkt eller indirekt har ägt aktier i ett marknadsnoterat bolag med en röstandel på tio procent eller mera. Reduktion gäller inte heller om företaget är ett privatbostadsföretag (42 kap. 15 a § andra st. IL). Jfr privatbostadsrätt (2 kap. 17 och 18 §§ IL).

(se ILHS avsnitten 11.4.1 och 11.4.2)

Börsaktier (marknadsnoterade aktier)

Utdelning och kapitalvinst, kapitalbeskattning enligt normalskattesatsen 30 % (65 kap. 7 § IL).

OBS! Ang. förtäckt utdelning resp. förtäckt lön i fåmansföretag. Se ILHS avsnitt 9.2.6 samt exempel 11:5 i ILHS avsnitt 11.5.

Fundera också över olika skattekonsekvenser på grund av att en utredning från Skatteverket innehåller t.ex. påstående om förekomst av oredovisade intäkter i ett AB. Fråga är t.ex. om skönsbeskattning enligt 57:1 SFL:

- Oredovisade intäkter i ett AB → AB:s intäkter ökas, dess kostnader ökar genom att okända arbetstagare och/eller ägaren beskattas för lön samt genom att bolaget ska erlägga arbetsgivaravgifter därpå. Ägarens/okända arbetskraftens inkomster av tjänst ökas.
- I detta fall gäller Skatteverkets påstående, utredning att inkomster förekommit som inte har bokats i *kassan* hos AB:et samt att medlen kan presumeras ha stått till huvudaktieägarens förfogande i dennes egenskap av företagsledare. Se även RÅ 1980 1:56.
- Omständigheterna innebär att det inte kan vara fråga om utdelning och kapitalbeskattning, eftersom det inte är fråga om att ta ut redovisade medel ur t.ex. AB:ets *kassa*. Även om det skulle kunna vara fråga om lån av oredovisade medel till ägaren, är det ändå fråga om ett lånebelopp för arbete, varför det inte heller är fråga om förbjudet lån. De oredovisade intäkterna i AB:et utgör i stället lön hos ägaren ensam, om inte okända arbetstagare också ska anses ha erhållit lön. För att inte bli skattskyldig för hela oredovisade lönerna ensam, bör ägaren således upprätta kontrolluppgifter och inge till Skatteverket, om det finns arbetskraft som tagit del av de oredovisade intäkterna och för vilka kontrolluppgifter ännu inte lämnats av AB:et. Ägaren antas inte ha anlitat någon sådan okänd arbetskraft genom sitt AB. Det kan givetvis vara så att känd arbetskraft, dvs. anställda för vilka kontrolluppgifter lämnats, har erhållit svart lön också från AB:et, men även från sådant fall bortses. I stället antas ägaren ensam ha förfogat över de oredovisade intäkterna i bolaget.
- Antag att oredovisade intäkter är 100 000 kr. Det medför följande beskattningskonsekvenser:

AB	Intäkt	+100 000		
	Kostnad	-100 000		(lön till ägare – s.k. tyst kvittning)
	Kostnad	-25 000	Moms +25 000	(antar att bolaget bedriver skattepliktig verksamhet och att generella momssatsen enligt 7 kap. 1 § första st. ML gäller)
	Kostnad	-39 275	AG-avg +39 275	(AG-avg 31,42 % x 125 000)

AB:ets redovisade överskott/underskott sänks/ökas med 64 275 kr

(+100 000 – 100 000 – 25 000 – 39 275)

AB:ets skulder till staten blir 64 275 kr (moms 25 000 + AG-avg 39 275)

Ägarens inkomst av tjänst ökar med 125 000 kr.

4. Företagsombildningar (omstruktureringar)

Uttag eller förmån?, uttagsbeskattning – näringsverksamhet resp. uttag enligt 22 kap. IL eller underprisöverlåtelse enligt 23 kap. IL?

a) Uttag eller förmån?

Förmånsbeskattning kan ske av en anställd (inkomst av tjänst), t.ex. en anställd hos livsmedelshandlaren får varor i stället för en löneförhöjning.

Livsmedelshandlaren (egenföretagare) själv *uttagsbeskattas* om denne tar hem varor för privat konsumtion. Har inköpet bokförts i näringsverksamheten, höjs överskott/sänks underskott i NRV med ett belopp motsvarande marknadsvärdet. Om livsmedelshandlaren driver verksamheten i ett aktiebolag som denne äger, blir det fråga om förmånsbeskattning av handlaren i sistnämnda situation, dvs. höjning av dennes inkomst av tjänst. Aktiebolaget får göra kostnadsavdrag för arbetsgivaravgifter som bolaget erlägger på förmånen.

Kommentarer: Jfr förmån, som inte definieras i IL. För att över huvud taget kunna tala om förmån som intäktsbegrepp ska det vara fråga om annat än kontanter. Ersättningar i form av kontanter är i princip skattepliktiga och faller utanför förmånsbegreppet. Har den anställde ett behov av det utgivna för tjänstens utförande föreligger inte någon förmån. Om de privata inslagen är större än behovet i och för arbetet, föreligger en förmån. Det kan dock föreligga ett begränsat privat värde utan att det utgivna anses utgöra en förmån (se SOU 1999:94 s. 61-62).

- Med marknadsvärde avses såväl beträffande förmånsbeskattning som uttag i näringsverksamhet 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 § andra st. IL).
- OBS! Vid frågor om förmånsbeskattning brukar SKV inte sällan utelämna att underbygga varför en förmån ska anses föreligga. I sådana fall kanske SKV enbart hänvisar till reglerna om marknadsvärde i 61 kap. IL. Det kan förtjäna att åtminstone påpekas av jurister som biträder en skattskyldig att SKV därmed inte har underbyggt varför en förmån ö.h.t. ska anses föreligga. Eftersom förmån inte beskrivs i IL, bör detta uppmärksammas i skriftväxlingen, så att det inte förbigås av läsaren av inlagorna i en domstol att förmånsfrågan inte underbyggs i sig och att en risk uppstår såtillvida att det blir underförstått genom hänvisningar till 61 kap. IL att det är utrett att en förmån föreligger.

b) Uttagsbeskattning – näringsverksamhet

Med *uttag* avses enligt 22 kap. 2 § IL att den skattskyldige tillgodogör sig en tillgång från näringsverksamheten för privat bruk eller att han för över den till en annan näringsverksamhet.

Uttag föreligger enligt 22 kap. 3 § första men. IL *också* om den skattskyldige *överlåter en tillgång utan ersättning eller mot ersättning som understiger marknadsvärdet* utan att det är affärsmässigt motiverat (underprisöverlåtelse).

- Uttag av en tillgång eller en tjänst ska behandlas som om den avyttras mot en ersättning som motsvarar marknadsvärdet (uttagsbeskattning). Se 22 kap. 7 § första st. IL. Ett skillnadsbelopp upp till tillgångens marknadsvärde ska således öka de skattepliktiga intäkterna i näringsverksamhet.
- En underprisöverlåtelse undgår uttagsbeskattning, om det är fråga om en kvalificerad underprisöverlåtelse enligt 23 kap. IL. Se nedan under c.

Marknadsvärde definieras i 61 kap. 2 § andra och tredje st. IL. Marknadsvärde anges där:

- som ortens pris, dvs. vad den skattskyldige skulle ha fått betala på orten om denne själv skaffat sig motsvarande varor, tjänster eller förmåner mot kontant betalning; eller,
- beträffande tillgångar eller tjänster från den egna näringsverksamheten, som det pris som näringsidkaren skulle ha fått på marknaden enligt naturliga villkor för den affärsmässiga situationen. (se även ILHS avsnitt 8.3.2)

Kommentarer: Exempelvis en livsmedelshandlare (egenföretagare) som tar hem varor uttagsbeskattas (se ovan under a). Däremot uttagsbeskattas inte s.k. självtjänster, dvs. att en näringsidkare använder sitt yrkeskunnande för egen räkning vid sidan om sin näringsverksamhet:

- T.ex. kan det vara fråga om att en revisor gör sin egen deklaration, frisören i exemplet enligt ovan klipper sig själv eller målarmästaren målar om sin bostad.
- Det kan också vara så att tjänsteuttag inte föreligger om näringsidkaren använder sitt yrkeskunnande vid sidan av näringsverksamheten om arbetet utförs vederlagsfritt åt annan. I sådant fall bör inte uttagsbeskattning ske, om uttaget endast omfattar näringsidkarens egen arbetsinsats utan användning av näringsverksamhetens tillgångar och anställda.
(se prop. 1989/90:110 Del 1 s. 660 och jfr även ILHS avsnitt 8.3.2).

Jfr ang. Mervärdesskatt och uttag

Enligt ML:s allmänna bestämmelser (2 kap. ML):

- *uttag* endast vid gratistillhandahållanden av varor eller tjänster (dvs. vid *tillhandahållande utan ersättning*), se 2 kap. 2 § första st. 1 och 5 § första st. 1 ML. Enligt EU-målet C-412/03 (Gåsabäck) den 20 januari 2005 sker inte uttag vid underprissättning, även om det belopp som uppbärs är blott symboliskt. Domen medförde ändring av 2 kap. ML i det hänseendet den 1 januari 2008.
- OBS! Syftet med uttagsregler om moms: ”uttagsbeskattningen bör (...) endast syfta till att ta tillbaka den mervärdesskatt som tidigare dragits av. Avsikten bör inte vara att också beskatta en utebliven vinst hos den som skall uttagsbeskattas.” (se prop. 1994/95:57 s. 118 samt prop. 2002/03:5 s. 53). Ackumulerade ingående moms-kontot kan sägas utgöra ett ”tak” för uttagsbeskattning av moms.
- Den 1 januari 2008 implementerades dessutom också art. 80 i mervärdesskattedirektivet i 7 kap. 3 a §-3 d § ML, dvs. reglerna om s.k. *omvärdering* under vissa förutsättningar av under- eller överprissättning, i förhållande till marknadsvärde, mellan förbundna parter. Omvärderingsreglerna berör situationer där en säljare och köpare som är förbundna med varandra genom familjeband m.m. (se 7 kap. 3 d § ML) och andra juridiska band så att säga skruvar på prissättningen för att vinna fördelar med hänsyn till att säljaren eller köparen saknar full avdragsrätt för ingående moms i sin verksamhet.

OBS! ML har sin egen definition av marknadsvärde i 1 kap. 9 § ML:

”Med *marknadsvärde* förstås hela det belopp som köparen av en vara eller tjänst, i samma försäljningsled som det där omsättningen av varan eller tjänsten äger rum, vid tidpunkten för omsättningen och i fri konkurrens, skulle få betala till en oberoende säljare inom landet för en sådan vara eller tjänst.

Om ingen jämförbar omsättning av varor eller tjänster kan fastställas, utgörs marknadsvärdet

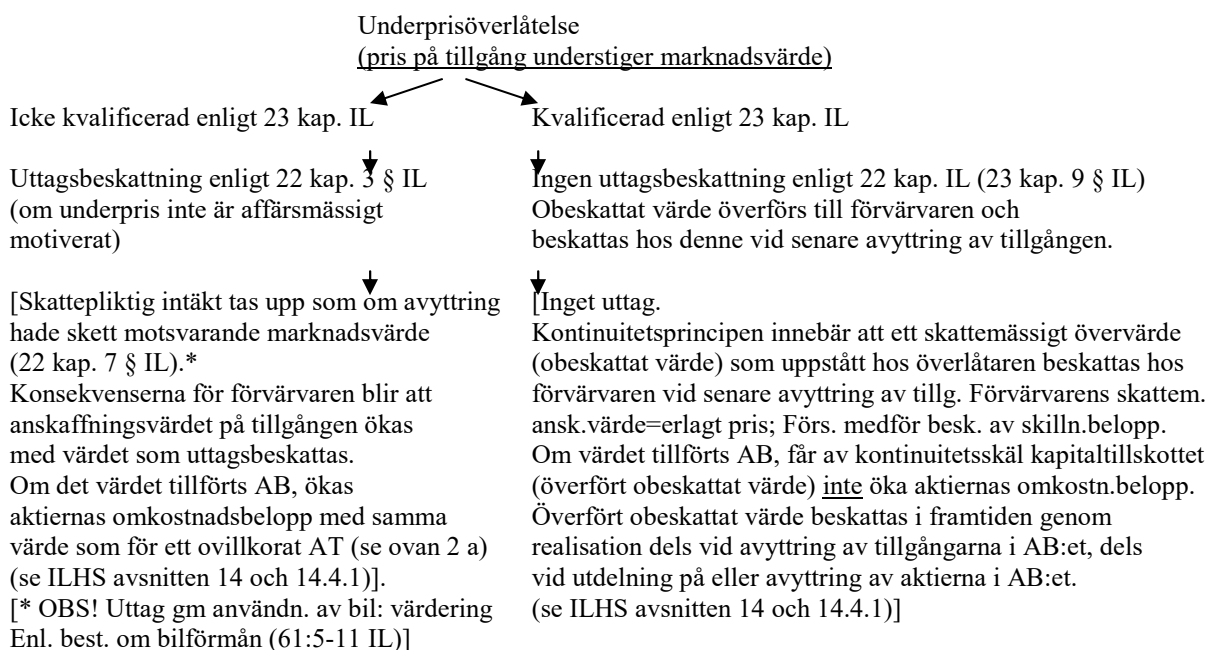
1. när det gäller varor, av ett belopp som inte understiger inköpspriset för varorna eller för liknande varor eller, om inköpspris saknas, självkostnadspriset, fastställt vid tidpunkten för transaktionen, eller
2. när det gäller tjänster, av ett belopp som inte understiger näringsidkarens kostnad för att utföra tjänsten.”

OBS! *Omvärderingsreglerna* i ML är självständiga och utgör inte ett alternativ till uttagsreglerna. Jfr 7 kap. 3 § ML, varav bl.a. framgår att beskattningsunderlaget bestäms:

- av ersättningen (vid annan omsättning än uttag);
- av självkostnadspriset (varor) eller kostnaden för utförande (tjänster), vid uttag; och
- av marknadsvärde vid *omvärdering* (av pris mellan förbundna parter).

Dessutom finns regler i 8 a kap. (och 9 kap. 9-13 §§ och 13 kap. 28 a §) ML om jämkning av avdrag för ingående moms hänförlig till s.k. *investeringsvaror*. Jämkning ska ske under vissa omständigheter (förändrad användning eller överlåtelse av investeringsvaran inom den s.k. korrigerings tiden – 10 år för fastighet och 5 år för andra investeringsvaror), men inte om en förändrad användning föranleder uttagsbeskattning enligt 2 kap. ML. [Jfr uttag (utgående moms ökas); jämkning av ingående moms (ingående moms ökas eller minskas)]. Se även Neutral uttagsbeskattning på mervärdesskatteområdet, av Mikaela Sonnerby. Norstedts Juridik. Stockholm 2010.

c) Uttag enligt 22 kap. IL eller underprisöverlåtelse enligt 23 kap. IL (omstruktureringar)?
[Underprisöverlåtelser – se prop. 1998/99:15 s. 117ff]



Utgångspunkten (för reglerna i 23 kap. IL) är att en underprisöverlåtelse normalt medför skattekonsekvenser, men undantag från dessa kan erhållas om vissa villkor är uppfyllda, dvs. om förutsättningarna för en s.k. kvalificerad underprisöverlåtelse föreligger enligt 23 kap. IL (se ILHS avsnitt 14.4.1).

- **Överlåtelse** av en tillgång till pris under marknadsvärde medför normalt uttagsbeskattning enligt 22 kap. 3 § IL. Jfr även med affärshändelse som enligt 1 kap. 2 § första st. 7 BFL (SFS 2017:437) utgörs av bl.a. uttag ur verksamheten av pengar, varor eller annat.
- Undantag från uttagsbeskattning av underprisöverlåtelse gäller vid kvalificerad underprisöverlåtelse enligt 23 kap. IL

En kvalificerad underprisöverlåtelse ska inte medföra uttagsbeskattning (23 kap. 9 § IL). En sådan underprisöverlåtelse avser att en tillgång överlåts utan ersättning eller mot ersättning som understiger marknadsvärdet utan att detta är affärsmässigt motiverat, om de villkor som anges i 14-29 §§ är uppfyllda (23 kap. 3 § IL).

- Till skillnad från arv omfattas *gåva* av begreppet *överlåtelse* i 22 kap. 3 § (uttag) och av bestämmelser om kvalificerade underprisöverlåtelser i 23 kap. IL [se ILHS avsnitt 14.5.2 med hänvisning till prop. 1998/99:15 s. 270 samt prop. 1999/2000:2 Del 1 s. 302 och prop. 1998/99:15 s. 151].
- Värdeöverföring *från* ett AB anses normalt vara **utdelning** och är enligt allmänna regler i IL normalt skattepliktig. Utdelningsbegreppet är inte klart definierat i IL utan har utvecklats i praxis. Enligt ILHS innebär HFD:s nuvarande synsätt att alla värdeöverföringar *från* ett AB presumeras utgöra föfoganden av aktieägarna, även om de inte direkt tillförs värdet (se ILHS avsnitt 14.4.1). Jfr värdeöverföring även med förmögenhetsförändring enligt 1 kap. 2 § första st. 7 BFL (affärshändelse utgörs av alla förändringar i storleken och sammansättningen av ett företags förmögenhet).
- Utdelningen kan undantas från skatteplikt enligt 23 kap. 11 § IL, om kvalificerad underprisöverlåtelse anses ske avseende tillgången. Även överlåtelse av **näringsbetingade andelar** (se ovan under 2) omfattas (enligt 23 kap. 2 § IL) av undantaget i 23 kap. 11 § och följdregeln 12 §, förutsatt bl.a. att underprisöverlåtelse sker av sådan andel mellan *företag* enligt 23 kap., t.ex. från AB till AB, och om någon andel i det överlåtande företaget är kvalificerad ska minst samma andel av andelarna i det förvärvande företaget vara kvalificerade som andelen kvalificerade andelar i det överlåtande företaget.

(se 23 kap. 19 § IL och även ILHS avsnitt 14.4.1.1)

- Utdelning kan för övrigt även vara undantagen från skatteplikt redan enligt 24 kap. 12-22 §§ IL (som behandlar bl.a. *näringsbetingade andelar*). Jfr ovan under 2 b (Se även ILHS avsnitt 14.4.1).

Villkor för kvalificerad underprisöverlåtelse

Undantag från uttagsbeskattning vid en underprisöverlåtelse handlar om att en sådan överlåtelse inte ska medföra *varaktiga skattefördelar*. Underprisöverlåtelsen ska vara en kvalificerad sådan enligt 23 kap. IL för att undantag från uttag ska föreligga, dvs. den ska uppfylla villkoren i 23 kap. 14-29 §§ IL. En kvalificerad underprisöverlåtelse innebär att ett obeskattat värde överförs till förvärvaren av tillgången, och om det fortfarande består beskattas det hos förvärvaren när tillgången senare avyttras av denne (se ILHS avsnitt 14.4.1).

En kvalificerad underprisöverlåtelse, med åtföljande undantag från uttagsbeskattning, kan ske mellan olika subjekt som bedriver näringsverksamhet, genom att en ensk. när.idk. överför sin näringsverksamhet till ett aktiebolag (förutsatt att villkoren för kvalificerad underprisöverlåtelse i 23 kap. IL är uppfyllda – se nedan).

Tvärtom går också bra, dvs. aktiebolaget överför sin näringsverksamhet till aktieägare som är fysisk person, förutsatt att det överförda värdet senare kommer att beskattas i dennes NRV.

- Det är enbart avseende överföring av obeskattade värden som det anses motiverat med undantag från uttagsbeskattning, eftersom dessa kan bli föremål för en uppskjuten beskattning enligt kontinuitetsprincipen hos den fysiske personen i dennes NRV (se 23 kap. 11 § andra st. IL och ILHS avsnitt 14.4.1). Obeskattat värde benämns också skattemässigt övervärde, dvs. skillnaden mellan en tillgångs marknadsvärde och skattemässiga värde. Med skattemässigt värde på t.ex. ett inventarium avses anskaffningsvärdet minskat med gjorda värdeminskningssavdrag och liknande avdrag (se 2 kap. 31-33 §§ IL och ILHS avsnitt 14).
- Undantag från uttagsbeskattning görs således inte för överföring från AB till fysisk person av beskattade vinstmedel (jfr 23 kap. 11 § 2 st. IL och ILHS avsnitt 14.4.1).

23:14 IL. Det första villkoret för att en kvalificerad underprisöverlåtelse ska anses föreligga är att överlåtaren och förvärvaren ska vara en fysisk person eller ett *företag* (23 kap. 14 § första st. IL). Med företag avses i 23 kap. IL svenskt aktiebolag, svensk ekonomisk förening etc. (23 kap. 4 § första st. IL).

[23:15 IL. Lagrummet har upphört att gälla.]

23:16 IL. Förvärvaren ska omedelbart efter förvärvet vara skattskyldig för inkomst av näringsverksamhet i vilken tillgången ingår. En tillgång anses ingå i en näringsverksamhet bara om ersättningen eller kapitalvinsten vid en avyttring ska tas upp som intäkt i inkomstslaget näringsverksamhet. Inkomsten av NRV eller en del av NRV där tillgången ingår får inte vara undantagen från beskattning på grund av ett skatteavtal. [**Kommentar:**

- Utagsbeskattning sker inte om det överförda värdet kan beskattas i förvärvarens NRV, när förvärvaren senare avyttrar eller nyttjar tillgången. Sverige måste dock ha beskattningsrätten.
- Vid överlåtelse av tillgång från AB till fysisk person krävs för undantag från uttagsbeskattning att tillgången kommer att ingå i förvärvarens ensk. NRV, vilket särskilt anges i 23:16 ska innebära att ersättning eller kapitalvinst vid en avyttring av tillgången ska utgöra intäkt i NRV. Det innebär att överlåtelser av kapitaltillgångar – fastigheter, andelar etc. – inte omfattas av undantag från uttagsbeskattning, eftersom den fysiske personen vid en senare avyttringar av sådana tillgångar beskattas för dem i inkomstslaget kapital. Undantag är inte motiverat i så fall, eftersom det skulle innebära lägre beskattning än som gäller i ensk. NRV eller ett dubbelbeskattat AB (se ILHS avsnitt 14.4.1.1). Jfr ovan under 2 ang. att fysisk person inte kan inneha *näringsbetingade andelar* och undantas därför inte från dubbelbeskattning; undantag från kedjebeskattnings avseende näringsbetingade andelar gäller enbart mellan AB.]

Verksamhet och verksamhetsgren etc.

23:17 IL. Om överlåtaren inte med avdragsrätt kan lämna koncernbidrag till förvärvaren avseende det beskattningsår då överlåtelserna sker, ska överlåtarens hela näringsverksamhet, en verksamhetsgren eller en ideell andel av en verksamhet eller en verksamhetsgren överlåtas. [**Kommentar:**

- Detta villkor för undantag från uttagsbeskattning för kvalificerad underprisöverlåtelse innebär att om villkoren för koncernbidrag mellan bolag (se ovan under 3 d) inte är uppfyllda, krävs för undantag att

överlåtande bolagets *hela* verksamhet, en verksamhetsgren eller en ideell andel av verksamhet eller verksamhetsgren överläts till det andra bolaget. Mellan bolag som kan ge öppna koncernbidrag enligt 35 kap. IL saknas anledning att inte tillåta obeskattade värdeöverlåtelser genom kvalificerade underprisöverlåtelser (se ILHS avsnitt 14.4.1.1). Med andra ord: Om en värdeöverföring från ett AB avseende en tillgång inte undantas från uttagsbeskattning enligt bestämmelserna om underprisöverlåtelser i 23 kap. IL, kan uttagsbeskattning bara underlåtas om givaren hade kunnat lämna koncernbidrag till mottagaren. Då krävs att fråga är om bolag i koncern således. I praktiken brukar Skatteverket inte anse att uttagsbeskattning ska ske om koncernbidrag är möjligt enligt 35 kap. IL.

- Överlåtelse av hel verksamhet brukar kallas inkrämsöverlåtelse. Med verksamhetsgren avses enligt 2 kap. 25 § IL sådan del av en rörelse som lämpar sig för att avskiljas till en självständig rörelse (jfr ILHS avsnitt 14.4.1.1 och prop. 1998/99:15 s. 138).
- Lagstiftaren anser att det med hänsyn till syftet med koncernbidragsreglerna inte bör vara möjligt att överlåta enstaka tillgångar om inte koncernbidragsrätt finns. I samband därmed ansågs dock skäl föreligga att förtydliga begreppet *verksamhetsgren*. Exempelvis kan i fråga om ett rederi med flera fartyg verksamhet som är knuten till ett fartyg utgöra en verksamhetsgren. Även ägande och förvaltning av *enstaka fastighet* kan i vissa fall utgöra en verksamhetsgren. I båda fallen gäller enligt lagstiftaren att verksamheten bör ha sådan omfattning att det framstår som ändamålsenligt att bedriva den självständigt. Vidare ansågs det lämpligt att knyta definitionen av verksamhet till begreppet rörelse. Med rörelse avses här annan verksamhet än innehav av kontanta medel eller värdepapper. Innehav av kontanta medel eller värdepapper bör enligt lagstiftaren hänföras till en rörelse om medlen eller värdepappren innehas som ett led i rörelsen (se prop. 1998/99:15 s. 138).

23:18 IL. Om överlåtaren är en fysisk person och förvärvaren är ett företag, ska samtliga andelar vara kvalificerade.

23:18-23 IL. I dessa lagrum finns regler som syftar till att beskattningen enligt fåmansföretagsreglerna i 57 kap. IL (se ovan under 3) inte ska kunna kringgå, vilket gäller dels överlåtelser från en fysisk person till ett AB etc., dels från ett AB etc. med kvalificerade andelar.

- Vid en avyttring av ensk. NRV till ett AB etc. ska samtliga andelar i AB:et vara kvalificerade. Annars skulle det vara möjligt för en ensk. näringsidk. att överföra obeskattade övervärden till AB:et och senare tillgodogöra sig dem genom utdelning eller försäljning av aktierna och endast bli kapitalbeskattad.
- Om överlåtelser sker från ett AB vari någon aktie är kvalificerad, måste enligt 23:19 IL, som nämnts, minst samma andel aktier vara kvalificerade i det förvärvande bolaget för att uttagsbeskattning ska underlåtas. Annars skulle ägare till kvalificerade aktier kunna få lägre beskattning enligt 57 kap. IL genom att överföra värden utan utdelningsbeskattning till ett annat bolag där vederbörandes aktier inte är kvalificerade (se ILHS avsnitt 14.4.1.1).

23:24-29 IL. Till sist gäller kravet att förvärvaren inte får ha *underskott i NRV* som är möjligt att utnyttja. Det villkoret har sin grund i principerna för behandlingen av underskott i NRV i 40 kap. IL (jfr ovan under 1) och som innebär att underskott inte ska kunna kvittas mot överskott som härrör från en NRV med annan direkt eller indirekt ägare.

- Om underskottet hade kunnat kvittats redan genom ett koncernbidrag från överlåtaren, ska det dock enligt 23:28 IL vara möjligt att överföra ett obeskattat värde genom en kvalificerad underprisöverlåtelse (se ILHS avsnitt 14.4.1.1)

Försäljning av aktier i AB jämfört med verksamhetsöverlåtelse

För- och nackdelar med försäljning av aktier i AB jämfört med verksamhetsöverlåtelse

Vid försäljning av aktierna i ett AB är fördelen jämfört med en inkrämsöverlåtelse (verksamhetsöverlåtelse) att den skattemässiga kontinuiteten för verksamheten i AB:et behålls (se ILHS avsnitt 14.2). En nackdel med aktieförsäljningen är att rätten att utnyttja underskottsavdrag från tiden före aktieöverlåtelserna kan gå förlorad, eftersom den rätten är personlig och kan inte överlåtas till någon annan (se ILHS avsnitten 14.2 och 14.6). Det finns nämligen enligt 40:9-14 IL två schablonmässigt utformade spärregler för underskottsavdrag efter ägarförändringar i 40 kap. IL, en beloppsspärr (40:15-17 IL) och en koncernbidragsspärr (40:18-19 IL) – se IHLIS avsnitt 14.6. Spärreglerna gäller även avs. fusioner (se 37:21-26 IL och IHLIS avsnitt 14.6).

- Se fyra spärrsituationer med tillämpning av belopps- och koncernbidragsspärrarna i figuren i avsnitt 14.6 i ILHS.

Förpackningsförfaranden – stoppregler enligt SFS 2017:625

Genom s.k. paketering – förpackningsförfarande – kunde tidigare kapitalvinst på fastighetsöverlåtelse uppskjutas (jfr ILHS avsnitten 10.3 och 14.2). Det är inte längre möjligt, varvid följande får noteras:

OBS! I Skr. 2016/17:38/prop. 2016/17:99 föreslogs stopplagstiftning mot förpackningsförfaranden. Den trädde i kraft den 1 augusti 2017 genom SFS 2017:625 och tillämpas retroaktivt på fastighetsöverlåtelser efter 2016-10-27.

Jfr Mervärdesskatt och överlåtelse av verksamhet eller verksamhetsgren eller aktieöverlåtelse

Överlåtelse av inkråm – verksamhet eller verksamhetsgren

I enlighet med 2 kap. 1 b § ML, som ersatte 3 kap. 25 § ML den 1 januari 2016 (SFS 2015:888), anses inte någon omsättning ske för bl.a. överlåtelse av verksamhet eller av verksamhetsgren. OBS! För att överlåtelsen av en verksamhet eller verksamhetsgren sålunda ska undantas från beskattning enligt 2:1 b ML gäller *mervärdesskattens egna krav på kontinuitet*: Verksamheten eller verksamhetsgrenen ska i princip återuppstå oförändrad i mervärdesskatterettsligt hänseende hos förvärvaren. Om tillgångarna övergår till en förvärvare som inte blir skattskyldig enligt ML för verksamheten eller verksamhetsgrenen, gäller inte undantag, utan överlåtaren ska debitera och redovisa utgående moms på ersättningen för tillgångarna i verksamheten eller verksamhetsgrenen som övergår till förvärvaren. [Se RÅ 2001 not 97-99 och t.ex. Kristoffersson 2001 s. 361-367.] Förvärvaren behöver inte ha drivit samma verksamhet före överlåtelsen, för att undantaget ska bli tillämpligt utan det räcker att denne blir skattskyldig för verksamheten genom förvärvet [jfr EU-målet C-497/01 (Zita Modes)].

Om verksamheten överläts från exempelvis en redovisningsbyrå till en tandläkarpraktik, gäller inte undantag från beskattning enligt 2:1 b ML för redovisningskonsultens överlåtelse, eftersom tandläkaren bedriver en verksamhet som inte medför skattskyldighet enligt ML. Enligt 3:4 första st. ML undantas från skatteplikt omsättning av tjänster som utgör sjukvård, tandvård eller social omsorg och varor som omsätts som ett led i vården eller omsorgen.

En verksamhet kan vara blandad, dvs. den innehåller en skattepliktig verksamhetsgren resp. en skattefri verksamhetsgren enligt ML. Exempelvis kan det röra sig om en konsult som omfattas av den generella skatteplikten för omsättning av varor och tjänster (se 3 kap. 1 § första st. ML) resp. bedriver utbildning som uppfyller rekvisiten för undantag från skatteplikt för utbildning i 3 kap. 8 § ML. Om konsulten för över en vara från den momspliktiga konsultdelen (verksamhetsgrenen) till den momsfria utbildningsdelen (verksamhetsgrenen), ska utgående moms redovisas som för uttag enligt 2 kap. 2 § första st. 2 ML. OBS! Uttag gäller i så fall för själva varuöverföringen. Jfr ovan under b.: Ackumulerade ingående moms-kontot kan dock anses utgöra ett ”tak” för uttagsbeskattning av moms.

Vissa anläggningstillgångar

Undantag från skatteplikt gäller enligt 3 kap. 24 § första st. 1 ML för anläggningstillgångar (*andra tillgångar än omsättningstillgångar*) om överlåtaren kan visa att någon rätt till avdrag för ingående moms inte förelåg vid förvärvet av tillgången eller vid mera betydande förvärv av varor eller tjänster som tillförts tillgången. I en momspliktig verksamhet kan en tillgång ha förvärvats som omfattas av ett s.k. avdragsförbud, t.ex. en konsultbyrå har köpt en personbil och har då inte rätt till avdrag för ingående moms på det förvärvet enligt 8 kap. 15 § 1 ML. Bilen är en anläggningstillgång i verksamheten och konsulten behöver inte debitera och redovisa utgående moms på ersättningen vid försäljningen, trots att personbilar är momspliktiga varor. För en sådan tillgång gäller undantag från skatteplikt på ersättningen vid försäljning oavsett om fråga är om en överlåtelse som inte anses utgöra omsättning enligt 2:1 b ML eller inte.

OBS! Skatterättsnämnden har 1995-12-14 lämnat ett förhandsbesked som innebär att om rätt till avdrag för ingående moms inte förelåg vid förvärvet av tillgången på grund av att den ingick i en verksamhetsöverlåtelse enligt 3:25 ML (numera 2:1 b ML)), kan inte förvärvaren med stöd av 3:24 ML undanta från skatteplikt en senare försäljning av tillgången.

Ang. *jämkning av ingående moms* vid avyttring eller förändrad användning av *investeringsvara* (se ovan under b):

- Vid överlåtelse av investeringsvaror som är fastigheter eller andra varor i samband med att verksamhet överläts eller vid fusion och liknande förfarande övertar förvärvaren överlåtarens rättighet och skyldighet att jämka avdrag för ingående moms, förutsatt att mervärdesskattens krav på kontinuitet upprätthålls (se 8 a kap. 11 § första st. ML). I annat fall måste korrigeringsstiden väntas ut innan överlåtelse sker, för att

undgå jämkningsskyldighet. OBS! Vad som föreskrivs i ML avseende verksamhet avser såväl hela verksamheten som en del av verksamheten (verksamhetsgren). Se 1 kap. 7 § första st. första men. ML. [I 13 kap. ML avses dock hela verksamheten om inte något annat anges.] Om t.ex. en fastighet ingår i en hel verksamhetsöverlåtelse eller överlåtelse av en verksamhetsgren, uppkommer enligt 8 a:11 ML ingen jämkningsskyldighet avseende ny-, till- eller ombyggnation som utgör investeringsvara. Överlåtelsen i den del den avser fastigheten undantas från skatteplikt enligt 3 kap. 2 § första st. ML – utan krav på kontinuitet (jfr ovan under 2 b). Övriga tillgångar som ingår i överlåtelsen av verksamheten eller verksamhetsgrenen undantas från beskattning enligt 2 kap. 1 b § ML.

- Vid överlåtelse av fastighet som omfattas av frivillig skattskyldighet (jfr ovan under 2 b) övertar förvärvaren överlåtarens rättighet och skyldighet att jämka avdrag för ingående moms (om sådana investeringar skett i fastigheten som konstituerar investeringsvara), förutsatt att mervärdesskattens krav på kontinuitet upprätthålls. Parterna kan dock avtala om att överlåtaren ska jämka (se 8 a kap. 12 § första st. ML). Själva fastighetsöverlåtelsen undantas alltid från skatteplikt enligt 3 kap. 2 § första st. ML.

Aktieöverlåtelse

Överlåtelse av värdepapper, t.ex. en aktie, sker alltid momsfritt i enlighet med 3 kap. 9 § ML (se ovan under 2 b och c).

d) Andelsbyten

[se prop. 1998/99:15 s. 176ff]

Ett vanligt omstruktureringsfall är att ett företag förvärvar ett annat företags aktier mot ersättning i form av aktier i det egna bolaget, s.k. andelsbyte, varvid regler om uppskjuten beskattning finns i 48 a och 49 kap. IL:

- 49 kap. IL, reglerna är mycket administrativt tidsödande och år 2002 infördes regler om framskjuten beskattning enligt kontinuitetsprincipen, 48 a kap. IL, för fysiska personers andelsbyten.
- För AB:s etc. byten av näringsbetingade andelar, t.ex. inom koncerner, behövs inte andelsbytesreglerna i 49 kap. IL tillämpas på grund av skattefriheten på näringsbetingade andelar. Tillämpningsområdet för 49 kap. IL gäller i stället huvudsakligen endast lagerandelar och AB:s innehav av marknadsnoterade andelar.

(Se ILHS avsnitten 14.4.2, 14.4.2.1 och 14.4.2.2 och t.ex. s. 47-51 i Utflyttningsbeskattning av kapitalökningar – en skattevetenskaplig studie i internationell personbeskattning med fokus på skatteavtals- och EU-rättsliga problem, av Katia Cejic. Uppsala universitet. Uppsala 2010.)

Jfr Mervärdesskatt

Ersättning i form av aktier utgör omsättning i enlighet med 2 kap. 1 § första st. 1 och tredje st. 1 ML. Emellertid undantas omsättningen i form av andelsbyte från skatteplikt i enlighet med 3 kap. 9 § ML (jfr ovan under 2 c).

e) Fusioner och fissioner

[se prop. 1998/99:15 s. 211ff]

Fusion av AB regleras i 23 kap. ABL, där två slags fusioner anges, vilka innebär:

- att två eller flera AB förenas genom att ett nytt AB bildas vartill bolagens tillgångar överförs (kombination) eller
- att ett existerande bolag övertar ett eller flera andra bolags tillgångar och skulder (absorption).

De skatterättsliga fusionsreglerna finns i 37 kap. IL. Definitionen där av fusioner är fristående och omfattar också fusioner mellan fristående företag, och följer fusionsdirektivet (2009/133/EG). Med fusion avses enligt 37 kap. 3 § IL en ombildning av företag som uppfyller följande båda villkor:

- Ett överlåtande företags samtliga tillgångar och skulder (i princip balansräkningen) och andra förpliktelser övertas av ett övertagande företag och
- det överlåtande företaget upplöses utan likvidation.

Med *fission* avses enligt 37 kap. 5 § IL en ombildning som uppfyller följande båda villkor:

- Samtliga tillgångar och skulder och andra förpliktelser hos det överlåtande företaget ska tas över av två eller flera andra företag (de övertagande företagen) och
- det överlåtande företaget ska upplösas utan likvidation.

[Reglerna i 37 kap. IL om fission fanns redan innan fission blev möjlig genom 2005 års ABL.]

Med företag avses enligt 37 kap. IL:

- svenskt AB, svensk ekonomisk förening, svensk sparbank och svenskt ömsesidigt försäkringsbolag
- utländskt bolag, och
- annat utländskt företag (under vissa villkor) – Se 37 kap. 9 § IL

Kontinuitetsprincipen är central för de skatterättsliga fusionsreglerna. Undantag från omedelbar beskattning förutsätter att det är fråga om s.k. kvalificerad fusion eller kvalificerad fission (enligt 11-15 §§ i 37 kap. IL). Det överlåtande företaget ska omedelbart före fusionen eller fissionen vara skattskyldig för inkomst av åtminstone en del av NRV:en. Det övertagande företaget ska omedelbart vara skattskyldigt i Sverige för den övertagna NRV:en. [Ett obeskattat värde som uppkommit i Sverige ska också omfattas av svensk beskattningsrätt avseende den framtida (uppskjutna) beskattningsrätten. Inkomsten i NRV hos överlåtande företag får inte ha varit helt undantagen från beskattning på grund av ett skatteavtal.]

Den uppskjutna beskattningen innebär att överlåtande företaget inte beskattas för inkomst på grund av fusionen eller fissionen och inte heller för resultatet under det beskattningsår som avslutas genom fusionen eller fissionen. I stället inträder det övertagande företaget i det överlåtande företagens skattemässiga situation beträffande NRV:en (se 37 kap. 17 och 18 §§ IL).

[Se ILHS avsnitten 14.4.3.1 och 14.4.3.2]

Lex ASEA – utdelning av dotterbolagsaktier

Genom utdelning av dotterbolagsaktier kan en uppdelning åstadkommas som liknar fission. Om mb är ett börsbolag inom EES-området (eller ett land med vilket Sverige har ett skatteavtal som innehåller en artikel om informationsutbyte), kan – under vissa villkor (bl.a. att samtliga andelar i db delas ut av mb) – skatt på aktier i db som mb delar ut till sina aktieägare skjutas upp och tas ut först när aktieägarna vidareförsäljer mottagna aktier i db:et. Se 42:16 och 16 a och 22:10 IL.

[Se ILHS avsnitt 14.4.3.3]

Jfr Mervärdesskatt

Enligt 2 kap. 1 b § ML undantas från omsättning, och sålunda från beskattning, bl.a. omsättning av tillgångar som överläts i samband med fusion eller liknande förfarande. Jfr ovan under c ang. mervärdesskattens krav på kontinuitet. Fissioner anges inte uttryckligen i 2:1 b ML, men med liknande förfarande bör fissioner omfattas.

f) Verksamhetsavyttringar

[se prop. 1998/99:15 s. 233ff]

Med verksamhetsavyttringar avses enligt 38 kap. 2 § IL en ombildning där ett företags samtliga tillgångar eller samtliga tillgångar i en verksamhetsgren avyttras till ett annat företag och *marknadsmässig ersättning* i form av andelar i det *köpande företaget* erhålls. Bestämmelsen gäller enbart dylika avyttringar mellan företag (inte från fysisk person till företag och inte heller från företag till fysisk person). Det är fråga om avyttring mot marknadsmässig ersättning, och således kan inte beskattning skjutas upp i enlighet med reglerna om kvalificerade underprisöverlåtelser i 23 kap. IL. En verksamhetsavyttring enligt 38 kap. IL ska emellertid också omfattas av undantag från omedelbar beskattning, så att beskattning uppskjuts tills det köpande företaget avyttrar erhållna andelar. Eftersom andelarna normalt är näringsbetingade andelar sker oftast inte någon beskattning.

- Det säljande företaget tar vid en verksamhetsavyttring inte upp den erhållna ersättningen – andelarna – som intäkt. I stället tar det säljande företaget – på samma sätt som vid kvalificerad upö – upp de skattemässiga värdena på sina överlätna tillgångar som intäkt. Det medför ett nollresultat skattemässigt sett. Erhållna andelar anses säljande företag ha anskaffat för nettovärdet mellan övertagna skattemässiga värden och värdet på övertagna skulder och förpliktelser (se 38 kap. 9-13 §§ IL).
- Det köpande företaget anses – på samma sätt som vid kvalificerad upö – ha anskaffat de förvärvade tillgångarna till det säljande företagens skattemässiga värden och inträder i övrigt i det säljande företagens

skattemässiga situation (se 38 kap. 14 § IL). Det köpande företaget får inte överta säljande företags rätt till underskottsavdrag, eftersom den rätten inte kan överföras till annan (jfr ovan under c).
[Se ILHS avsnitt 14.4.4]

Jfr Mervärdesskatt

En verksamhetsavyttring enligt IL kan också anses inte utgöra omsättning enligt 2 kap. 1 b § ML, och sålunda undantas från mervärdesbeskattning. Jfr dock ovan under c ang. mervärdesskattens krav på kontinuitet.

g) Partiella fissioner

Från och med 2007 gäller ytterligare en möjlighet till omstrukturering utan omedelbar beskattning, partiell fission. Dessa regler utgör ett tillägg till EU:s fusionsdirektiv och har införts i IL:

Partiell fission innebär enligt 38 a kap. 2 § IL att en eller flera *verksamhetsgrenar* i ett överlåtande företag ska överlåtas till ett övertagande företag, men det överlåtande ska behålla minst en verksamhetsgren. Överlåtelsen ska ske mot marknadsmässig ersättning i form av andelar i det övertagande företaget.

- Skillnaden mot en verksamhetsavyttring är att vid en partiell fission ska ersättningen i form av andelar utgå till andelsägarna i det överlåtande företaget i stället för till det överlåtande företaget.

[Se ILHS avsnitt 14.4.5]

Jfr Mervärdesskatt

En överlåtelse av verksamhetsgren genom fission bör omfattas av undantaget från omsättning enligt 2 kap. 1 b § ML (se ovan under e). Se dock även här ovan under c ang. mervärdesskattens krav på kontinuitet.

5. Mervärdesskatt

Mervärdesskatt (moms) ska inte vara en skatt på investeringarna i företaget. Till skillnad från vad som gäller punktskatterna har därför ett företag som gör skattepliktiga eller från skatteplikt kvalificerat undantagna omsättningar av varor eller tjänster rätt till avdrag resp. återbetalning av moms på sina utgifter, när det gör förvärv från andra företagare som gör skattepliktiga omsättningar av varor eller tjänster. Det gäller enligt ML:s allmänna bestämmelser (1 kap. 2 § första st. 1 med hänvisning till 1 § första st. 1 och 8 kap. 3 § första st. och 10 kap. 11-12 § ML). Mervärdesskatten är en konsumtionskatt som ska bäras av konsumenterna [se mervärdesskatteprincipen i enlighet med art. 1.2 i mervärdesskattedirektivet (2006/112/EG)].

- Om en beskattningsbar person gör skattepliktiga omsättningar av varor eller tjänster i sin verksamhet, ska vederbörande redovisa *utgående moms* på dessa omsättningar, men får å andra sidan göra avdrag för *ingående moms* på sina förvärv eller import i verksamheten.
Skillnaden mellan utgående moms och ingående moms utgör *skatt att betala* till staten om skillnadsbeloppet för aktuell redovisningsperiod blir positivt, medan företagaren får en fordran på staten (*skatt att återfå*) om skillnadsbeloppet blir negativt för perioden.
- Om beskattningsbar person gör från skatteplikt kvalificerat undantagna omsättningar av varor eller tjänster, blir dessa omsättningar nollbeskattade och vederbörande har rätt till återbetalning av ingående moms på förvärv eller import i verksamheten. Återbetalningsrätt är bara ett annat uttryck än avdragsrätt. Återbetalningsrätten regleras i 10:11-12 ML. Huvudregeln för avdragsrätt återfinns i 8:3 första st. ML.
- Om beskattningsbar person gör från skatteplikt okvalificerat undantagna omsättningar av varor eller tjänster, har denne varken avdrags- eller återbetalningsrätt för ingående moms. Detsamma gäller en icke beskattningsbar person, som i och för sig kan göra en skattepliktig omsättning men utan någon möjlighet till avdragsrätt.
- För vissa förvärv uppställer ML s.k. avdragsförbud, nämligen för förvärv hänförliga till stadigvarande bostad, för förvärv av personbilar (utom i vissa branscher) och för representationsutgifter i den mån representationsavdrag inte kan ske enligt IL (se 8 kap. 9 och 15 §§ ML). För detta slag av utgifter har inte ens beskattningsbar person som annars är avdrags- eller återbetalningsberättigad för ingående moms på sina utgifter någon sådan rätt.

Sambandet mellan skattskyldighet och avdrags- eller återbetalningsrätt enligt ML illustreras med detta schema:

Personer		
Beskattningsbara personer		Andra personer: konsumenter/skattbärare
Omsättning av vara eller tjänst		
Skattepliktig	Från skatteplikt kvalificerat undantagen	Från skatteplikt okvalificerat undantagen
Avdragsrätt för ingående moms	Återbetalningsrätt för ingående moms	Ej avdrags- eller återbetalningsrätt för ingående moms (på förvärv som görs av icke beskattningsbara personer eller av beskattningsbar person som omsätter från skatteplikt okvalificerat undantagna varor eller tjänster).
Vissa förvärv omfattas av avdragsförbud: ej avdrags- eller återbetalningsrätt för ingående moms		

OBS! Enligt EU-rätten förutsätts inte att skattepliktiga omsättningar först ska ha gjorts av den beskattningsbara personen, innan avdragsrätt uppkommer. Avgörande för avdragsrätten är att den beskattningsbara personen avser att med sina förvärv skapa skattepliktiga transaktioner i sin ekonomiska verksamhet (se ovan under 1 ang. "Rompelman"-målet samt art. 168 a) i mervärdesskattedirektivet och om bifråga D i Forssén 2011).

En *verksamhet* kan vara *blandad* (jfr ovan under 4 c). Det innebär att företaget gör omsättningar som är skattepliktiga eller från skatteplikt kvalificerat undantagna resp. omsättningar som är från

skatteplikt okvalificerat undantagna. Den förstnämnda kategorin innebär avdrags- eller återbetalningsrätt för ingående moms på förvärv eller import i verksamheten, medan sistnämnda kategori innebär att varken avdrags- eller återbetalningsrätt föreligger. Inköpsfakturorna hänförs till tre högar i en blandad verksamhet: ingen avdrags- eller återbetalningsrätt alls för ingående moms på förvärv hänförliga till omsättningar som är okvalificerat undantagna från skatteplikt, full avdrags- eller återbetalningsrätt på förvärv hänförliga till skattepliktiga eller från skatteplikt kvalificerat undantagna omsättningar och s.k. gemensamma förvärv, dvs. förvärv hänförliga till båda verksamhetsgrenarna. För de gemensamma förvärven får en fördelningsnyckel, t.ex. omsättning, nedlagd arbetstid i de båda verksamhetsgrenarna eller – avseende fastigheter - yta, tillämpas för att avgöra till vilken procent avdrag för ingående moms på dylika förvärv får ske. Se 8:13 ML, och se även 95 %-regeln i 8:14 ML.

Översiktligt om några begrepp i ML

Skattskyldig:

1 kap. 2 § första st. 1, den som gör omsättningen (h-reg.)

- avser skattepliktig omsättning av vara eller tjänst inom landet som görs av en beskattningsbar person i denna egenskap (1 kap. 1 § första st. 1).

1 kap. 2 § första st. 2-4 e, den som gör förvärvet (s.k. omvänd skattskyldighet/betalningsskyldighet).

- I förekommande fall, se 1:15 ang. definition av utländsk beskattningsbar person.

1 kap. 2 § första st. 5, den som gör skattepliktigt unionsinternt förvärv av vara (UIF)

- avser skattepliktigt UIF, förutsatt att omsättningen av varan inte sker inom landet (1 kap. 1 § första st. 2).

1 kap. 2 § första st. 6, den som anmäler en vara till förtullning (övergång i fri omsättning)

- avser import av varor till landet som är skattepliktig (1 kap. 1 § första st. 3).

[För UIF av nytt transportmedel eller import av en vara kan en vanlig privatperson bli skattskyldig, men skattskyldighet för UIF eller import kan aldrig i sig ge upphov till avdragsrätt.]

1 kap. 2 § sjätte st. anger att särskilda bestämmelser om vem som i vissa fall är skattskyldig finns i 6 kap., 9 kap. och 9 c kap.

- 9 kap. avser s.k. frivillig skattskyldighet för vissa fastighetsöverlåtelse (jfr ovan under 2 b och 4 c).

- 9 c kap. avser varor i vissa lager (tullager och skatteupplag etc.).

- 6 kap. (Skattskyldighet i särskilda fall) avser HB (1 § - jfr ovan under 1 ang. ex. på företagsformer), enkla bolag och partrederier (2 §), konkursbon (3 §), dödsbon (4 §), statliga affärsverk (6 §), förmedling i eget namn av vara eller tjänst åt annan varvid likvid också uppbärs (7 §) och producentföretags försäljning på auktion (8 §). OBS! Enkla bolag och partrederier utgör inte rättssubjekt och sådana rättsliga figurer kan inte i sig bli skattskyldiga. 6 kap. 2 § behandlar i stället skattskyldighet för delägare resp. en möjlighet att ansöka om att en av delägarna ska registreras som representant av Skatteverket och sköta redovisnings- och betalningsskyldigheten av momsen i enkla bolagets eller partrederiets verksamhet (se även 5:2 SFL). Se Forssén 2015. Beträffande konkursbon: se Öberg 2001.

OBS! Sedan 2008 gäller s.k. **betalningsskyldighet** för den som i en faktura eller liknande handling felaktigt betecknar ett belopp som mervärdesskatt (moms): se 1 kap. 1 § tredje st. och 2 e § ML (SFS 2007:1376). Redovisningsskyldighet för beloppet föreligger och ändras först om kreditnota utfärdas (se 13:27 och 28 ML). Någon avdrags- eller återbetalningsrätt föreligger aldrig för mottagaren av faktura beträffande belopp som däri felaktigt betecknas som mervärdesskatt (moms), eftersom det inte är någon äkta mervärdesskatt (moms). Utfärdaren blir nämligen inte skattskyldig för beloppet, utan betalningsskyldig. Se 8 kap. 2 § andra st. ML.

OBS! Sedan 2017 omfattas **beskattningsbara personer med liten omsättning** (högst 30 000 kr/år) i princip av **skattebefrielse**: se 1 kap. 1 § andra st. sista men. och 9 d kap. ML (SFS 2016:1069).

Beskattningsbar person

4 kap., se ovan under 1 huvudregeln i 1 §, där första st. första men. har samma ordalydelse som huvudregeln för beskattningsbar person i art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet, nämligen:

”Med *beskattningsbar person* avses den som, oavsett på vilken plats, självständigt bedriver en ekonomisk verksamhet, oberoende av dess syfte eller resultat.”

1 § första st. andra men. har samma innebörd som art. 10 i mervärdesskattedirektivet, och lyder:

”Anställda och andra personer anses inte bedriva verksamhet självständigt i den mån de är bundna till en arbetsgivare av ett anställningsavtal eller av ett annat rättsligt förhållande som skapar ett anställningsförhållande vad avser arbetsvillkor, lön och arbetsgivaransvar.”

1 § andra st. har samma ordalydelse som art. 9.1 andra st. i mervärdesskattedirektivet, och lyder:

”Med *ekonomisk verksamhet* avses varje verksamhet som bedrivs av en producent, en handlare eller en tjänsteleverantör, inbegripet gruvidrift och jordbruksverksamhet samt verksamheter inom fria och därmed likställda yrken. Utnyttjande av materiella eller immateriella tillgångar i syfte att fortlöpande vinna intäkter därav ska särskilt betraktas som ekonomisk verksamhet.”

Kommentar: Genom SFS 2013:368 (prop. 2012/13:124) sker från och med den 1 juli 2013 inte längre någon koppling i huvudregeln i 4 kap. 1 § ML till IL för att bestämma skattesubjektet. En frikoppling har skett från begreppet NRV i IL. Inkomstskatten är inte harmoniserad som mervärdesskatten, vilken styrs av mervärdesskattedirektivet. Även om praxis de senaste åren har givit egentlig NRV (jfr t.ex. RÅ 1998 ref. 10 och RÅ 2001 ref. 6) en innebörd förenlig med EU-domstolens praxis om vem som har karaktären av beskattningsbar person, förelåg en risk att kopplingen inte skulle leda till en EU-konform tolkning av yrkesmässig verksamhet. En sådan tolkning förutsatte stöd av den s.k. supplementärregeln i tidigare 4 kap. 1 § 2 ML. Att huvudregeln i tidigare 4 kap. 1 § 1 ML kopplade till NRV enligt hela 13 kap. IL medförde dessutom att juridiska personer blev yrkesmässiga oavsett om de uppfyllde kriterierna för egentlig NRV i 13 kap. 1 § första st. andra men. IL. Det innebar att juridiska personer ansågs utgöra skattesubjektet momsmässigt sett oavsett om de uppfyllde kriterierna för beskattningsbar person enligt huvudregeln i art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet (se ang. huvudfrågan A i Forssén 2011). Genom frikopplingen den 1 juli 2013 från den icke harmoniserade inkomstskatterätten har en EU-konform bestämning av skattesubjektet åstadkommit i 4 kap. 1 § ML.

[Jfr även ovan under 1 ang. bokföringsskyldighet för en fysisk person, vilket innebär att denne ska yrkesmässigt bedriva verksamhet av ekonomisk art. Liknar beskattningsbar person.]

Omsättning

Omsättning uppkommer om en vara eller tjänst överläts mot ersättning eller vid uttag av vara eller tjänst (se 2 kap. och kommentarer med hänvisning till lagrum ovan under 4 b-d).

Generell skatteplikt:

3 kap. 1 § första st., all omsättning av varor och tjänster samt import är skattepliktig om inte undantag anges i 3 kap. i övrigt. Se ovan under 2 b och c och 4 c-g exempel på undantag från skatteplikt i 3 kap.: 3 kap. 2 § (fastigheter), 8 § (utbildning), 9 § (bank- och finansieringstjänster och värdepappershandel), 23 a § (vissa interna tjänster), 24 § (anläggningstillgångar i vissa fall) och 25 § (överlåtelse av verksamhet eller verksamhetsgren resp. fusion eller liknande).

- Är omsättning av en vara undantagen från skatteplikt är även import av varan undantagen från skatteplikt (3 kap. 1 § andra st.).

- UIF av vara är skattepliktigt om motsvarande omsättning skulle ha varit det (3 kap. 1 § tredje st.).

Skattesatser:

7 kap. 1 § första st., skattesatsen är normalt sett 25 %. Reducerade skattesatser om 12 resp. 6 % anges för vissa varor och tjänster i 7 kap. 1 § andra resp. tredje st.

Avdragsrätt

8 kap. 3 § första st., huvudregeln för uppkomsten av avdragsrätt för ingående moms lyder:

”Den som bedriver en verksamhet som medför skattskyldighet får göra avdrag för den ingående skatt som hänför sig till förvärv eller import i verksamheten.” Jfr ovan under 1: Begreppet *verksamhet som medför skattskyldighet* borde ha ändrats i 8:3 första st. i samband med att yrkesmässig verksamhet ersattes med beskattningsbar person den 1 juli 2013. Skattskyldig motsvarar mervärdesskattedirektivets *betalningsskyldig*, medan direktivets huvudregel, art. 168 a), kopplar avdragsrätten till beskattningsbar person (se ang. bifråga D i Forssén 2011).

Omsättningsland:

5 kap. 1 §, Att en omsättning av en vara eller en tjänst placeras utomlands innebär att svensk moms inte ska debiteras och redovisas. Om karaktären på omsättningen är skatteplikt eller kvalificerat undantag, ska dock återbetalningsrätt föreligga. En verksamhet som enbart innebär t.ex. leverans av dylika varor till momsregistrerade företag i andra EU-länder eller till företag eller privatpersoner utanför EU (export) föranleder inte skyldighet att debitera och redovisa utgående moms (3 kap. 30 a § första st. 1 och 5 kap. 3 a § första st. 1 eller 2 ML), men rätt till återbetalning för ingående moms på förvärv eller import i verksamheten föreligger enligt 10 kap. 11 § första st. och 12 § ML. Det är enbart verksamheter i vilka omsättningen avser från skatteplikt okvalificerade varor eller tjänster som varken avdrags- eller återbetalningsrätt föreligger för ingående moms på förvärv eller import i verksamheten. OBS! 10:11 första st. anger vilka lagrum i 3 kap. som innehåller undantag av det kvalificerade slaget, genom att 10:11 första st. bestämmer att utgifter hänförliga till verksamheter med omsättningar enligt däri angivna lagrum i 3 kap. ML ger rätt till återbetalning av ingående moms. Notera att 10:11 andra st. dessutom tänjer ut återbetalningsrätten till att gälla verksamheter som omfattas av 3 kap. 9 § (utom tredje st. 2), 3 kap. 10 § och 3 kap. 23 § 1 under vissa villkor för omsättningar till kunder utanför EU

Faktureringsskyldighet

11 kap. 1 §, Begreppet näringsidkare i 11 kap. ersattes också med beskattningsbar person den 1 juli 2013 genom SFS 2013:368. Även om näringsidkare var självständigt i förhållande till exempelvis IL har därmed ett närmande till mervärdesskattedirektivet skett också beträffande faktureringskyldigheten, där huvudregeln i art. 220 i mervärdesskattedirektivet använder begreppet beskattningsbar person.

Huvudregeln i 11:1 ML innebär att beskattningsbar person ska säkerställa att faktura som uppfyller villkoren i 11 kap. 8 (huvudregeln) eller, i förekommande fall, 11 kap. 9 § (förenklad faktura) ska utfärdas beträffande *omsättning* av varor eller tjänster som denne gör till annan beskattningsbar person eller till en juridisk person som inte är en beskattningsbar person. Det gäller för både skattepliktiga och från skatteplikt undantagna omsättningar. I 11:2 ML räknas dock upp ett antal fall i 3 kap. ML för vilka faktura inte behöver utfärdas, t.ex. fastighetsöverlåtelse eller -upplåtelse enligt 3:2.

OBS! Om inte faktureringskyldighet uppkommer enligt ML, räcker de allmänna krav som BFL uppställer på innehållet i en faktura som verifikat på affärshändelsen (se 5 kap. 6 och 7 §§ BFL).

Övrigt

Redovisningen av moms kopplas enligt huvudreglerna till god redovisningssed [13 kap. 6 § 1 ML (utg. moms) resp. 13 kap. 16 § 1 ML (ing. moms)]. Avdrag för ingående moms för import får dock ske i momsdeklarationen för redovisningsperioden då företaget mottog Tullverkets tullräkning (13 kap. 23 § ML).

- Jfr även moms och inkomstskatt beträffande förskott och a conton: Redovisning av moms på förskott och a conton sker i momsdeklarationen för perioden då betalning mottogs/lämnades (13 kap. 6 § 3 och 13 kap. 16 § 2 ML). Det utgör en skillnad jämfört med inkomstskatten, där det s.k. kopplade området gäller även redovisning av förskott och a conton (14 kap. 2 § IL). Tankar har dock förekommit om att upphäva kopplingen till den civilrättsliga redovisningsrätten och god redovisningssed angående när redovisning ska ske avseende moms resp. inkomstskatt – se SOU 2002:74 resp. SOU 2008:80.

Den s.k. slussningsregeln för ingående moms inom äkta koncerner enligt 8 kap. 4 § första st. 5 och andra st. ML upphörde 2016 genom SFS 2015:888. Den kunde utgöra ett alternativ till att tillämpa frivillig skattskyldighet för uthyrning av fastighet enligt 9 kap. ML. Se även under 2 b ovan.

Bestämningen av begreppet fastighet enligt ML (1 kap. 11 §) ändrades den 1 januari 2017 genom SFS 2016:1208, så att kopplingen till fastighetsbegreppet i jordabalken (1970:994) slopades. Numera sker hänvisningen i 1 kap. 11 § ML för bestämningen av begreppet fastighet i stället till begreppet fast egendom enligt art. 13b i rådets genomförandeförordning (EU) nr 282/2011 – jfr även prop. 2016/17:14 s. 46. Se även under 2 b ovan.

Inkomst av näringsverksamhet och tjänst – övningsexempel

1) De anställda i en möbelaffär kommer överens med ägaren att de bildar ett aktiebolag. Tanken är att arbetsgivaren i stället för att betala ut löner till de anställda ska erhålla faktura från deras aktiebolag. Några andra förändringar antas inte ha skett. Vad gäller beträffande inkomstskatten? Vad innebär det att Skatteverket har utfärdat F-skattsedel för de anställdas aktiebolag?

2) Du har i egenskap av redovisningskonsult tre olika klienter med tämligen olika skattefrågor till Dig:

- a) En tandläkare har ett hästintresse och tävlar ibland i hästhoppning på sin ledighet. Denne har vunnit ett par tävlingar och erhållit 25 000 kr i prispengar. Du hjälper normalt till med bokföring och deklARATIONER för vederbörandes aktiebolag, där tandläkarverksamheten finns. Nu frågar tandläkaren om prispengarna ska deklarerars och i så fall i vilket inkomstslag.
- b) En person har de senaste åren, efter sin pensionering, drivit ett café på somrarna. Övriga tiden på året är caféet stängt. Vederbörande har inte bildat något bolag, utan driver verksamheten personligen och frågar Dig hur inkomsterna från caféverksamheten – netto ca 120-150 000 kr/år – ska deklarerars.
- c) En annan person har också en sommaraktivitet, men det är en engångsföreteelse. Vederbörande har en anställning som IT-samordnare på ett större företag. Nu har IT-samordnaren åtagit sig att på sin semester arrangera en musikfestival. Det sker i vederbörandes eget namn. Festivalen pågår från fredag till söndag en helg i juli. På sin fritid har IT-samordnaren sålt 700 biljetter (600 kr/st) till sommarens festival. Nu frågar denne Dig om inkomsterna ska deklarerars och i så fall i vilket inkomstslag.
- d) Fundera också över om och i så fall i vilken form sociala avgifter ska utgå på inkomsterna i a-c.
- e) Nu återkommer tandläkaren till Dig. Denne berättar att ett antal privat inköpta tavlor nu sålts. Vederbörande köpte tavlorna på spekulation för några år sedan. Tavlorna har funnits magasinerade hos en speditorsfirma. Försäljningen inbringade 175 000 kr. Nu undrar tandläkaren om egenavgifter ska erläggas för inkomsten. Vederbörande tänker nämligen deklarerars inkomsten som inkomst av näringsverksamhet. Är det riktigt? Hur påverkar svaret på den frågan den av tandläkaren ställda frågan om egenavgifter?

[OBS! I exempel 3-5 nedan bortses för enkelhetens skull från moms.]

3) I en klädbutik har lagervärdering skett och lagerbokföringen ska ske för året. Frågan är vad kostnad sålda varor (KSV) uppgår till i år, dvs. vilken kostnad i form av *varuförbrukning* som ska tas upp på resultaträkningens kostnadssida och som sålunda minskar det skattemässiga resultatet. Värderingen av lagret ska ske enligt lägsta värdets princip (LVP). I avsnitt 8.10.2 i ILHS anges att realisationsprincipen innebär att lagret inte får värderas över anskaffningspriset på varorna samt att varorna inte heller får värderas över sitt nettoförsäljningsvärde på balansdagen, enligt försiktighetsprincipen. Nettoförsäljningsvärdet är försäljningsvärdet efter avdrag för beräknad försäljningskostnad, dvs. en värdering av varorna med hänsyn till att värdet på dem gått ned (inkurans). En värdenedgång kan bero på fysiska skador på varorna,

men i t.ex. konfektionsbranschen påverkar också en sådan prisfallsriskfaktor som mode värderingen.

Under året har 1 400 klädesartiklar sålts. Vid ingången av året fanns 1 800 klädesartiklar i lager och under året har 600 stycken inköpts. I lagret finns 1 000 artiklar kvar i lagret vid årets utgång. Anskaffningsvärdet på varorna från tidigare år var 600 kr/st och anskaffningsvärdet på varor inköpta i år är 800 kr/st. Nettoförsäljningsvärdet på de artiklar som fanns i lager vid årets utgång är, på grund av prisfall, 700 kr. För enkelhets skull antas att något prisfall inte förelåg vid värderingen av lagret föregående år och att värdering då skedde till anskaffningspris 600 kr/st.

- a) Vad blir årets KSV enligt LVP-principen?
- b) Blir det skattemässigt förmånligare (högre KSV) om alternativet med 97 %-regeln tillämpas?
- c) Utgående balans-värdet på lagret motsvaras av utgifter, men vad utgör det värdet i *kostnadshänseende*? Jämför med driftsutgifter och liknande.

[För jämförelse: se exempel 8:6 i avsnitt 8.10.2 i ILHS]

4) Klädbutiken tillämpar räkningsmässigt avskrivning för sina inventarier. För tre år sedan (år 1) anskaffades till butiken fyra glasskåp för visning av manschettknappar m.m. Skåpen var ganska dyra och anskaffningspriset var totalt 100 000 kr. För två år sedan (år 2) anskaffades också en ljusskylt som visar olika klädesplagg m.m. Priset på den var 10 000 kr. I år (år 4) ställer innehavaren av klädesbutiken följande frågor till sin redovisningskonsult:

- a) Vad blir med maximal avskrivning lägsta utgående balans-värde på inventarierna i år?
- b) Hur stor blir därmed kostnaden för inventarierna i år, dvs. med hur mycket minskar resultatet på grund av avskrivningarna?
- c) Vilket år kommer hela anskaffningsutgifterna för inventarierna att vara kostnadsförd?

[För jämförelse: se exempel 8:7 i avsnitt 8.13.3 i ILHS]

5) a) I år (dvs. år 4 i uppgift 4) har driftutgifterna, dvs. hyra för lokal, el, vatten, förbrukningsmaterial och liknande, uppgått till 300 000 kr för klädesbutiken. Antag att klädesbutiken drivs i aktiebolagsformen och att innehavaren och två anställda erhåller löner från aktiebolaget om totalt 800 000 kr (inklusive lönebikostnader, dvs. arbetsgivaravgifter). Från uppgift 1 har Du informationen att 1 400 artiklar såldes under året. 1000 artiklar såldes för 2 000 kr/st och 400 artiklar såldes under höstens realisation ("40 % på allt") för 800 kr/st. Från uppgift 1 har vi också KSV enligt LVP-principen (ta uppgiften från svaret på 1 a). Blir det överskott eller underskott i näringsverksamhet i år? Beräkna årets resultat för klädesbutiken.

b) Antag att klädesbutiken från början i stället hade drivits av innehavaren under enskild firma, dvs. att innehavaren är en enskild näringsidkare. Denne uppbär i så fall inte lön, utan beskattas personligen i inkomstlaget näringsverksamhet. Om vederbörande därmed inte tar ut "lön" om 300 000 kr (inkl. arbetsgivaravgifter), är lönekostnaderna i näringsverksamheten avseende de båda anställda 500 000 kr (inkl. arbetsgivaravgifter).

1. Frågan är vad som i detta fall blir årets resultat (nettoinkomsten) för den enskilda näringsverksamheten (allt annat oförändrat)? Beakta egenavgifter och avdrag för sådana avgifter (se 15 kap. 7 § och 16 kap. 29 och 30 §§ IL). Föregående års avdrag för egenavgifter antas ha uppgått till 180 000 kr och för det årets resultat antas att den enskilda näringsidkaren debiterades egenavgifter om 175 000 kr.
2. Årets egenavgifter är 28,97 % och debiteras i skattsedeln för årets inkomster. Vad blir egenavgifterna på årets inkomst i näringsverksamhet (28,97 % på det belopp som beräknats i föregående punkt)?

[För jämförelse: se exempel 12:5 i avsnitt 12.11 i ILHS]

Inkomst av näringsverksamhet och tjänst – svar på övningsexempel

1

Ett anställningsavtal är ogiltigt i den mån det upphäver eller inskränker arbetstagares rättigheter enligt den arbetsrättsliga lagstiftningen [2 § 2 st lag (1982:80) om anställningsskydd]. Den arbetsrättsliga lagstiftningen är tvingande till arbetstagarens förmån. Avtalet i fråga är ogiltigt eftersom det innebär kringgående av anställningsförhållandena. Även om formella anställningskontrakt föreligger är det fråga om anställningsförhållanden, och arbetstagarnas aktiebolags avtal med arbetsgivaren ska bortses från: Inkomsterna beskattas i inkomstslaget tjänst hos arbetstagarna personligen (se 10:1 2 st 1 IL).

Även om arbetstagarnas aktiebolag skulle ha godkänts för F-skatt, måste det anses uppenbart för arbetsgivaren/möbelaffärsinnehavaren att det är fel och att arbetstagarna ska anses som anställda hos arbetsgivaren. Om arbetsgivaren inte anmäler förhållandet till Skatteverket, blir denne ansvarig för arbetstagarnas skatter och avgifter [se 10:14 och 59:7-9 skatteförfarandelagen (2011:1244), SFL].

2

a: Hästhoppning är en hobbyverksamhet. Prispengarna ska deklarerars i inkomstslaget tjänst. Se 10:1 2 st 3 och 12:37 IL.

b: Caf everksamheten  r i och för sig säsongsbetonad, men varaktig. Näringsverksamhet föreligger enligt 13:1 1 st 2 men IL, eftersom varaktighet uppfyller yrkesm ssighetsrekvisitet i lagrummet och de båda andra rekvisiten däri också verkar uppfyllda, dvs. förvärvsverksamhet och självständighet.

c: Omfattningen av musikfestivalen får anses vara sådan att yrkesm ssighetsrekvisitet f r näringsverksamhet är uppfyllt också här, och eftersom de båda andra rekvisiten i 13:1 1 st 2 men IL – förvärvsverksamhet och självständighet – också verkar vara uppfyllda föreligger näringsverksamhet.

d: Socialavgifter utg r i form av egenavgifter i samtliga av fallen a-c. Enskild näringsidkare (b och c)  rl gger egenavgifter på överskott i näringsverksamhet [3:1 1 st socialavgiftslagen (2000:980), SAL]. F r överskott av sådan inkomst av t n st som avser hobbyverksamheter (a) ska också egenavgifter betalas (3:4 SAL).

e: Tavlorna har inköpts privat av tandläkaren och ingår inte i dennes näringsverksamhet. Inköpen har skett i spekulering, och därför uppfylls inte det f r näringsverksamhet nödvändiga rekvisitet förvärvsverksamhet (förvärvssyfte). Även om tavelaff rerna sker självständigt,  r det inte fråga om hobbyverksamhet och det slaget av inkomst av t n st, eftersom någon prestation knappast kan anses föreligga. Tavlorna har bara förvarats hos en expediti nsfirma och sedan säljs de – några förvaltningsåtgärder (arbetsinsats) verkar inte ha vidtagits som skulle innebära att tandläkaren utfört en prestation i den mening som avses med hobbyverksamhet enligt 12:37 IL. Eftersom det inte är fråga om inkomst av t n st och ej heller inkomst av näringsverksamhet, b r inkomsterna från tavelf rs ljningen beskattas i inkomstslaget kapital (se 41:1 2 st IL). Tavlorna har inte använts för personligt bruk. De har utgj rt en kapitalplacering, vilket  r av betydelse vid tillämpning av

kapitalvinstbeskattningsregler för *avyttring av andra tillgångar* enligt 52 kap. IL. Om tavlorna hade innehafts för personligt bruk, hade avdragsrätt inte förelegat om tavelförsäljningen hade lett till kapitalförlust (se 52:5 2 st 1 men och även 9:2 1 st IL). Inkomst av kapital föranleder inte egenavgifter, eftersom SAL enbart innehåller regler om arbetsgivaravgifter och egenavgifter för inkomst av tjänst och näringsverksamhet.

3

	Antal	Anskaffningsvärde	Nettoförsäljningsvärde
IB	1 800	600 kr/st	
Årets inköp	600	800 kr/st	
Försäljning	<u>-1 400</u>		
UB	1 000		700 kr/st

FIFU → 1 400 sålda varor anses hämtade ur IB-lagret. Av återstående 1 000 artiklar anses 400, post 1, härröra från IB. 600, post 2, härrör från årets inköp.

	Anskaffningsvärde	Nettoförsäljningsvärde
Post 1 ("de 400")	600 kr/st VÄLJ!	< 700 kr/st
Post 2 ("de 600")	800 kr/st >	700 kr/st VÄLJ!

$$\begin{aligned} \rightarrow \text{LVP: } 400 \times 600 \text{ kr} &= 240\,000 \\ 800 \times 700 \text{ kr} &= \underline{560\,000} \\ &800\,000 \text{ UB} \end{aligned}$$

Alt.

$$\begin{aligned} 97\% \text{-regeln:} \quad & 400 \times 600 \text{ kr} = 240\,000 \\ & 800 \times 800 \text{ kr} = \underline{640\,000} \\ & 880\,000 \times 97\% = 853\,600 \text{ UB} \end{aligned}$$

b: Nej, 853 000 är högre än 800 000 → Välj LVP = 800 000 UB

a:

Årets KSV, 760 000 kr

IB	1 080 000 (1 800 x 600 kr)
Årets inköp	<u>480 000</u> (600 x 800 kr)
	1 560 000
	<u>- 800 000</u> UBLVP
	760 000 (KSV)

c:

Kvarstående värde på lagret = utgifter som kostnadsförs kommande år, genom varuförbrukningen.

4

År UB enl. huvudregeln(30 %-regeln)	UB enl. kompletteringsregeln (20 %-regeln)
1 100 000 x 0,7 = <u>70 000</u>	80 % av 100 000 = 80 000
2 (70' + 10') x 0,7 = <u>56 000</u>	60 % av 100' + 80 % av 10' = 68 000
3 56 000 x 0,7 = <u>39 200</u>	40 % av 100' + 60 % av 10' = 46 000
4 39 200 x 0,7 = 27 440	20 % av 100' + 40 % av 10' = <u>24 000</u>
5 24 000 x 0,7 = 16 800	0 % av 100' + 20 % av 10' = <u>2 000</u>
6 2 000 x 0,7 = 1 400	0 % av 10' = <u>0</u>

Lägsta UB-värde har understrukits och från och med år 4 är kompletteringsregeln fördelaktigare.

a: I år (4) blir lägsta UB-värde på inventarierna 24 000 kr.

b: Kostnaden i år (4) blir 15 200 kr (IB 39 200 – UB 24 000).

c: Om två år (år 6) kommer hela anskaffningsutgifterna för inventarierna att vara kostnadsförda.

5

a: Aktiebolag med löner (inkl. arbetsgivaravgifter) 800 000 kr
Intäktsposterna

1 000 st x 2 000 kr =	2 000 000 kr
<u>400 st x 800 kr =</u>	<u>320 000 kr</u>
1 400	2 320 000 kr

Kostnadsposterna

Varuförbrukningen	760 000 kr
Avskrivning inventarier	15 200 kr
Driftutgifter	300 000 kr
Lönekostnader inkl.	
Lönebikostnader	<u>800 000 kr</u>
	1 875 200 kr

Intäkter	2 320 000 kr
Kostnader	<u>- 1 875 200</u>
Överskott	444 800 kr (vilket är svaret på uppgiften, det blev ett överskott i näringsverksamheten på 444 800 kr i år, år 4)

(Intäkterna
- Kostnadsposterna
=överskott eller underskott i näringsverksamhet)

b: Enda förändringen jämfört med a är att verksamheten antas ha drivits under enskild firma och att innehavaren inte tar ut "lön" om 300 000 kr. Lönekostnaderna (inkl. arbetsgivaravgifter) för de två anställda uppgår till 500 000 kr

1.

Resultatet ökar med 300 000 kr, dvs. resultat före beaktande av egenavgifter är		744 800 kr
Förra årets avdrag för egenavgifter återförs	+ 180 000 kr	
Debitering i år av egenavgifter för förra året	- 175 000 kr →	<u>+5 000 kr</u>
Underlag för årets avdrag för egenavgifter		749 800 kr
Avdrag (25 %, 749 800 x 25 %=187 450)		<u>-187 450 kr</u>
Årets nettoinkomst (resultat) efter avdrag för egenavgifter		562 350 kr
På nettoinkomsten efter avdrag debiteras egenavgifter		

2.

Egenavgifterna som debiteras på årets netto i näringsverksamhet blir 162 912 kr (28,97 % x 562 350 kr)

Inkomst av kapital – övningsexempel

- 1) A har gjort ett antal vinstbringande försäljningar av olika tillgångar. Inkomsterna hör hemma i inkomstslaget kapital, och A vill nu veta vilken skattebelastning det blir på följande kapitalvinster.
 - a) Kapitalvinst på försäljning av onoterade aktier (ej fåmansföretagsaktier).
 - b) Kapitalvinst på försäljning av marknadsnoterade aktier.
 - c) Kapitalvinst på försäljning av privatbostadsrätt.

Svara med angivande av *skattebelastningen* i % och hänvisa till lagrum i inkomstskattelagen (1999:1229), IL.

- 2) A har sålt diverse privat lösöre (A är inte näringsidkare). Frågan är om det föreligger rätt att göra avdrag mot kapitalinkomster för förluster på försäljning av:
 - a) en personbil som A och familjen har använt för resor till och från arbetet samt på fritiden;
 - b) en tavla av en känd konstnär, om A har köpt tavlan som ett investeringsobjekt och haft den i förvar hos banken. A har således inte använt tavlan som en prydnad i hemmet.

Svara i båda fallen med en enkel förklaring och hänvisa till lagrum i IL.

- 3) Redogör kort för möjligheterna att utnyttja ett underskott i inkomstslaget kapital genom skattereduktion (enligt 67 kap. IL), genom att svara på följande frågor:
 - a) Vad är förutsättningen för att utnyttja en skattereduktion?
 - b) Kan ett underskott i inkomstslaget kapital som inte helt eller delvis kan utnyttjas det beskattningsår under vilket underskottet har uppkommit utnyttjas ett senare beskattningsår? Frågeställaren känner till att näringsidkare kan rulla sina outnyttjade underskott till nästa beskattningsår, enligt 40 kap. 2 § IL. Frågan är om det är möjligt också i inkomstslaget kapital.

Svara i båda fallen med en enkel förklaring (lagrumshänvisning är inte nödvändig). Svaret ska visa förståelse för vad skattereduktion är för något och hur det kan användas.

- 4) En viss inkomst omfattas av det inkomstskattepliktiga området, dvs. av IL, och frågan är nu om den omfattas av inkomstslaget kapital i följande fall:
 - a) inkomsten uppbärs av en fysisk person som saknar förvärvssyfte med den aktivitet som lett till inkomsten, och denne har inte heller varit anställd hos utbetalaren (eller omfattats av något anställningsliknande förhållande till denne) eller utfört någon prestation för att erhålla inkomsten;
 - b) inkomsten uppbärs av ett aktiebolag.

Svara i båda fallen med enkla, strukturerade förklaringar och hänvisa till lagrum i IL.

Inkomst av kapital – svar på övningsexempel

1

a: 25 % ($5/6 \times 30\%$). 65 kap. 7 § jämförd med 42 kap. 15 a § 1 st. IL.

b: 30 %. 65 kap. 7 § jämförd med 42 kap. 15 a § 2 st. IL.

c: 22 % ($22/30 \times 30\%$). 65 kap. 7 § jämförd med 46 kap. 18 § 1 st. IL.

2

a: Bilen används som/utgör en personlig tillgång. Ingen rätt till förlustavdrag i sådana fall: 52 kap. 5 § 2 st. 1 men. och/eller 9 kap. 2 § 1 st. IL.

b: Den faktiska användningen avgör gränsdragningen mellan personliga tillgångar och investeringsobjekt. Tavlan används inte för personligt bruk. Den är ett investeringsobjekt. Avdragsförbudet för den skattskyldiges egna levnadskostnader aktualiseras inte. För den kapitalförlust som uppkommit på grund av försäljningen av tavlan får avdrag göras i inkomstslaget kapital med 70 %, enligt 52 kap. 5 § 1 st. IL.

3

a: Förutsättningen för att kunna utnyttja ett underskott i inkomstslaget genom skattereduktion är att den skattskyldige även har förvärvsinkomster (arbetsinkomster) – dvs. inkomst av tjänst och/eller näringsverksamhet – för samma beskattningsår.

b: Om ett underskott i inkomstslaget inte kan utnyttjas för beskattningsåret, kan outnyttjad del inte sparas och avräknas genom skattereduktion följande beskattningsår.

4

a: Inkomsten omfattas av inkomstslaget kapital.

- Fysiska personer kan bl.a. ha inkomster som omfattas av inkomstslaget kapital, enligt 1 kap. 3 § 1 st. 2 och 6 § IL.
- Eftersom den fysiska personen saknar förvärvssyfte, är det inte fråga om inkomstslaget näringsverksamhet. Det nödvändiga rekvisetet för näringsverksamhet för näringsverksamhet i 13 kap. 1 § 1 st. 2 men. IL uppfylls inte.
- Inkomst av tjänst aktualiseras inte, eftersom varken anställning eller anställningsliknande uppdragsförhållande föreligger. Se 10 kap. 1 § IL.
- Särskild verksamhet inom inkomstslaget tjänst, hobby, föreligger inte heller, eftersom någon prestation inte utförs för att erhålla inkomsten. Se 12 kap. 37 § 1 st. IL.

- Till inkomstslaget kapital räknas inte inkomster (och utgifter) som räknas till inkomstslaget näringsverksamhet. Se 41 kap. 1 § 2 st. IL. Eftersom varken näringsverksamhet eller tjänst föreligger, omfattas inkomsten av inkomstslaget kapital.

b: Inkomsten omfattas inte av inkomstslaget kapital. Ett aktiebolag är en juridisk person, och sådana har bara ett inkomstslag, näringsverksamhet. Se 1 kap. 3 § 2 st. och 7 § och 13 kap. 2 § IL.

Företagsbeskattning – övningsexempel

Koncernbeskattning, s. 92
 Fåmansföretag, s. 94
 Omstruktureringar, s. 97
 Mervärdesskatt, s. 101
 Svar – Koncernbeskattning, s. 106
 Svar – Fåmansföretag, s. 108
 Svar – Omstruktureringar, s. 113
 Svar – Mervärdesskatt, s. 120

Koncernbeskattning

Övningsexempel 1

Lisa är ensam ägare till AB X, där hon driver datakonsultverksamhet. AB X har likviditetsproblem. AB X behöver finansiera inköp av en ny mjukvara som betingar ett pris om 50 000 kr. Lisa går till banken, som säger att Lisa kan få låna 50 000 kr personligen. Lisa vill inte att ett tillskott som hon gör till AB X ska leda till beskattning som för utdelning hos henne när AB X återbetalar det. Vilket slags tillskott ska Lisa då göra till sitt bolag och på vilka villkor?

Övningsexempel 2

I detta fall har Lisa en koncern, där hon är ensam ägare till AB X, som i sin tur äger 100 % i AB Y. Nu är det AB Y som behöver ett tillskott om 200 000 kr för att täcka en motsvarande förlust i sin verksamhet. AB X går i detta fall med vinst om 250 000 kr och har ett eget kapital om 600 000 kr. Vad kan göras och vilka blir skattekonsekvenserna?

Övningsexempel 3

Nu har AB Y kommit igång ordentligt och går också med vinst. Lisa vill för egen del ta en utdelning om 100 000 kr från AB Y via AB X. Vilka blir skattekonsekvenserna för AB X och Lisa?

[Svaret behöver bara hållas principiellt (inga skattebelopp behöver anges).]

Övningsexempel 4

Lisa är, som nämnts, ensam ägare till AB X, som alltså äger samtliga andelar i AB Y. Nu tänker Lisa låta AB X sälja samtliga andelar i AB Y till AB Z. Lisa äger även samtliga andelar i AB Z, och det bolaget är av betydelse för innehavet av AB Y eftersom det har varit organisatoriskt fördelaktigt att AB Y, i stället för AB X, har utfört tjänster åt AB Z. Vid avyttringen av AB X:s andelar i AB Y har AB Y en kassa om 700 000 kr och det skattemässiga överskottet för verksamheten i AB Y innevarande år beräknas fram till överlåtelsedagen uppgå till samma belopp. Före nämnda avyttring har AB Y:s verksamhet varit av mindre omfattning, men AB Y har sålt anläggningstillgångar som genererat överskottet i verksamheten. När AB X avyttrar andelarna i AB Y har AB Y – förutom nämnda kassa – enbart kvar inventarier värda 250 000 kr, vilka förvärvades för fem år sedan. Köpare av andelarna i AB Y är AB Z, som Lisa också är ensam ägare till. AB Z har gjort stora vinster i sin verksamhet, och Lisa tänker sig att AB Z ska betala 1 200 000 kr till AB X för aktierna i AB Y. AB X går med förlust och dess finansiella ställning avses bli förstärkt, genom försäljningen av aktierna i AB Y till AB Z, inför investeringar som är nödvändiga att göra i AB X. Nu ställer sig följande frågor:

- a) Vad är AB X andelar i AB Y för slags andelar enligt IL?
- b) Vad är AB Y för slags bolag enligt IL?
- c) Kan AB X undgå beskattning för aktievinsten (kapitalvinsten) som AB X gör på försäljningen av aktierna i AB Y till AB Z?
- d) Om svaret är nekande i c, ställer sig frågan om AB Y kan göra något för att möjliggöra att AB X undgår beskattning för aktievinsten?
- e) Är det möjligt att åstadkomma resultatutjämnning mellan AB Z och AB X, genom att AB Z lämnar ett koncernbidrag till AB X, i stället för att köpa aktierna i AB Y?

Övningsexempel 5

I detta fall har AB X respektive AB Y (i stället för att AB Z köper AB X aktier i AB Y) i sina inkomstdeklarationer redovisat ett koncernbidrag som AB Y lämnar till AB X, för att täcka förlust i AB X. Vid granskning visar det sig att bidraget egentligen har utgjort en utgift för AB Y avseende förvärv av kamerala tjänster som AB Y har gjort för sin verksamhet från AB X (utgiften motsvarade för övrigt marknadsmässigt pris för tjänsterna). Vad medför det inkomstskattemässigt respektive mervärdesskattemässigt sett?

Fåmansföretag

Övningsexempel 1

Pelle driver verksamhet i ett aktieföretag, AB X, som han äger ensam. Bolaget behövde ett finansiellt tillskott förra året. Pelle tog då personligen ett lån om 500 000 kr i banken. Utan några förbehåll satte han in hela beloppet i AB X. I år tar han ut beloppet eftersom bolaget går med vinst. Han säger att han låter bolaget låna tillbaka pengarna till honom

- a 1) Vad gäller för Pelle beträffande beloppet i fråga enligt IL?
- a 2) Vad är det för slags regel som aktualiseras? En fåmansföretagsregel?
- b) Vad gäller om Pelle i stället anför att han har utfört prestationer gentemot sitt bolag för att erhålla beloppet i år?
- c) Vad gäller i så fall för AB X?
- d 1) Om AB X utgjorde moderbolag i en koncern där AB Y är dotterbolag, och Pelle i stället bestämmer att AB X ska låna ut beloppet till AB Y, är frågan: vad gäller beträffande det lånet enligt IL?
- d 2) Förändras svaret på fråga d 1 om Pelle äger även AB Y direkt, dvs. om både långivaren AB X och låntagaren AB Y ägs direkt av Pelle?

Övningsexempel 2

I detta fall innehåller AB X en klädbutik och bolagets ägare är A, B, C och D. A, B och C äger 30 % vardera i bolaget och de är aktiva på heltid i driften av verksamheten, medan D som äger återstående 10 % är en passiv delägare. D är gift med A. Frågan är: vad gäller enligt IL beträffande utdelning från AB X till delägarna respektive beträffande kapitalvinst som delägarna skulle erhålla vid försäljning av aktierna i AB X?

Övningsexempel 3

Konsultbolaget AB Y ägs av A, B och C. A och B äger 20 respektive 35 % av aktierna i bolaget, medan C äger 45 % av aktierna i bolaget. De tre delägarna är inte närstående till varandra enligt IL. A är aktiv på heltid i bolagets verksamhet och B är inte aktiv på heltid men är utsedd till VD i bolaget, medan C enbart har ställt upp med insatskapital i bolaget vid starten. Frågan är: vad gäller enligt IL beträffande utdelning och kapitalvinst avseende de tre delägarnas aktier i AB Y?

Övningsexempel 4

a) I detta fall äger Pelle ensam restaurangbolaget AB Z. Lisa har en vanlig anställning i ett företag inom datakonsultbranschen, där hon har en årslön om 420 000 kr. Lisa har emellertid också arbetat som gourmetkock. Pelle driver restaurangen som en lunchrestaurang med öppethållande på vardagarna. Nu har han övertalat Lisa att på helgerna arbeta som just gourmetkock, för att under en övergångstid etablera restaurangen som en gourmetrestaurang och i slutändan är avsikten att inte servera luncher på vardagarna, utan enbart ha

gourmetinriktningen och öppet kvällstid samtliga dagar i veckan. Pelle och Lisa resonerar på följande sätt angående hur de ska gå till väga för att åstadkomma den förändrade inriktningen på restaurangen. Tanken är att Lisa inte ska erhålla någon lön från AB Z, utan i stället ska Pelle vid ett senare tillfälle utan ersättning överlåta 50 % av aktierna i AB Z till Lisa. Vad gäller skatterättsligt? Vilka skatterättsliga problem kan uppkomma för Lisa och AB Z? Kan åtgärder aktualiseras avseende flera år för beslut om slutlig skatt?

b) Nu har det gått några år och restaurangen är en lönsam gourmetrestaurang. Pelle och Lisa säljer sina aktier i AB Z till en köpare som driver vidare verksamheten. Emellertid önskar köparen att Lisa ska finnas kvar och arbeta i verksamheten under ett år efter överlåtelsen, för att garantera en bra övergång med en förhoppningsvis fortsatt lönsamhet. Köparen erbjuder därför Lisa en tilläggsköpeskillning för hennes 50 % av aktierna i AB Z, medan Pelle inte erbjuds någon tilläggsköpeskillning för sina 50 % av aktierna i AB Z. Nu undrar Lisa: Utgör tilläggsköpeskillningen också kapitalvinst enligt reglerna i 57 kap. IL?

Övningsexempel 5

AB Z har i detta fall enbart en ägare, Pelle. Han har inte sålt några aktier i bolaget under beskattningsåret 2017. Han har emellertid hållit en extra bolagsstämma i bolaget och därigenom tagit en utdelning om 400 000 kr under beskattningsåret 2017. Av de förtryckta uppgifterna till deklarationen för året för beslut om slutlig skatt 2018 framgår att den sparade utdelningen från 2016 var 260 000 kr. Pelle ska upprätta blankett K 10 för kvalificerade andelar i fåmansföretag och tillämpa den s.k. förenklingsregeln. Biträd honom med det, varvid blanketten kan hämtas från Skatteverkets hemsida (www.skatteverket.se).

- a) Frågorna som ställer sig är följande: Hur stor blir skatten och vilket eller vilka inkomstslag gäller? Hur stor blir eventuell sparad utdelning till nästa år?
- b) Bör en fåmansföretagare upprätta blankett K 10 (SKV 2110) till sin inkomstdeklaration även för beskattningsår då varken utdelning från bolaget eller försäljning av aktier i bolaget skett?

Övningsexempel 6

Läs artikel i Skattenytt nr 11 2013 (s. 750-756), Förslaget till förändrade fåmansföretagsregler från 2014, av Mats Tjernberg. [Avser framför allt s. 255-282 i prop. 2013/14:1 Budgetpropositionen för 2014 Förslag till statens budget för 2014, finansplan och skattefrågor.]

- a) Diskutera litet för och emot förändringar. Saknas något? Jfr t.ex. ang. 100-basbeloppsregeln (57:22 IL) och RÅ 2004 ref. 2 (se prop. 2005/06:40 s. 61; SFS 2005:1136).
- b) 100-basbeloppsregeln finns i 57 kap. 22 § IL. Genom SFS 2005:1136 upphävdes gamla 57 kap. IL och ersattes av ett nytt 57 kap. IL. I det gamla 57 kap. IL fanns 100-basbeloppsregeln i 57 kap. 12 § IL. Dessförinnan fanns regeln i 3 kap. 12 b mom. femte och sjätte st. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt. Genom SFS 2005:1136 anges i nuvarande 57:22 IL att fråga ska vara om kapitalvinst från ett företag – jämfört med uttrycket *avyttring av en kvalificerad aktie* i 3:12 b fjärde st. (sedermera femte st.) lagen om statlig inkomstskatt. Att sistnämnda uttryck ersatte uttrycket *avyttring av aktier i ett fåmansföretag* bedömde HFD i RÅ 2004 ref. 2 inte ha inneburit att någon ändring i sak

torde ha varit avsedd. HFD sade att lydelsen av lagrummet ”kan synas ge utrymme för olika tolkningar”. En annan tolkning vore då framför allt – i linje med den skattskyldiges argumentation – att takregeln ska tillämpas vid varje avyttring. Vad anser Du utifrån en tanke om fördjupat rättfärdigande om att HFD för sin konklusion behövde anföra ett flertal omgångar av förarbeten och dömde till den skattskyldiges nackdel, trots att HFD ansåg att utrymme till annan tolkning fanns?

- c) Hur skulle Ditt svar på fråga b påverkas av om ett liknande tolkningsproblem hade gällt en regel i IL som till skillnad från fåmansföretagsreglerna ska innebära implementering av en bestämmelse i t.ex. EU:s fusionsdirektiv, och den hade behandlats på samma sätt av HFD som i RÅ 2004 ref. 2, dvs. en tolkning baserad på flera omgångar av förarbeten beaktas.

Omstruktureringar

Övningsexempel 1

Elsa har ett bolag, AB X, som hon är ensam ägare till och bolagets verksamhet består i en klädbutik. AB Y vill köpa verksamheten i AB X och driva den vidare i sin regi. Elsa behåller bolaget och avser att pensionera sig. Lokalen har ett bra läge, och värderas av en företagsmäklare till 350 000 kr, och AB Y är villig att betala det beloppet för hyreskontraktet på lokalen. En varulagerinventering nyligen visade att värdet på varulagret är 400 000 kr. Det är snart höst och eftersom varorna till stor del utgörs av kvarvarande inköp av en sommarkollektion är AB Y villig att betala 250 000 kr för varulagret.

- a) Nu frågar Elsa: Kan priset sättas till 250 000 kr på varulagret utan att det leder till uttagsbeskattning hos AB X enligt IL avseende skillnaden mellan 400 000 och 250 000, dvs. avseende ett belopp om 150 000 kr?
- b 1) Elsa frågar också: Blir det aktuellt med uttagsbeskattning hos AB X mervärdesskattemässigt sett avseende överlåtelsen av varulagret?
- b 2) Elsa frågar dessutom: Ska moms påföras på ersättningarna som AB X erhåller för varulagret respektive för kontraktet på lokalen?

Övningsexempel 2

Kalle bedriver tandläkarpraktik under enskild firma. I praktiken har han ett inventarium i form av ett specialinstrument för en viss sorts tandvårdsingrepp. Verksamheten anses dock inte bestå i olika verksamhetsgrenar. Emellertid visar det sig att de patienter som Kalle har i stort sett inte har behov av sådana ingrepp. Kalle avser därför att göra sig av med instrumentet, och AB Z, som ägs av Pelle, är inom branschen och har flera patienter med tandåkommor som kräver ingrepp med specialinstrumentet, önskar köpa det från Kalle. Kalle anskaffade specialinstrumentet för 300 000 kr. Värdeminskningsavdrag har gjorts med 30 % hittills i enlighet med s.k. räkningsmässigt avskrivning. Det skattemässiga värdet är således 210 000 kr (se 2:33 IL), men marknadsvärdet bedöms vara 290 000 kr. Kalle tänker sälja specialinstrumentet till AB Z för det skattemässiga värdet 210 000 kr. Pelle arbetar som tandläkare i sitt AB Z. Kalle har en del frågor med anledning av försäljningen:

- a) Medför prissättningen vid försäljningen av specialinstrumentet att uttagsbeskattning enligt IL ska ske i Kalles verksamhet avseende det skattemässiga övervärdet (80 000 kr)?
- b) Kalle har hört att det avgörande för att undgå uttagsbeskattning enligt IL är att det inte får vara fråga om försäljning till en utomstående, utan försäljningen ska ingå i en omstrukturering av dennes egen verksamhet. Är detta riktigt?
- c) Om villkoren för kvalificerad underprisöverlåtelse är uppfyllda, tänker Kalle sälja specialinstrumentet till Pelles bolag till skattemässig förlust och priset sätts till 150 000 kr. Vad gäller då enligt IL?

d 1) Tillgångens skattemässiga värde antas alltså vara 210 000 kr, men marknadsvärdet är nu i stället 150 000 kr. Kalle säljer specialinstrumentet till AB Z för 100 000 kr. Hans fråga är: Aktualiseras reglerna i 23 kap. IL?

d 2) Kalle och Pelle undrar nu: Är det möjligt enligt IL att göra affären på så sätt att Pelles AB Z övertar den latent förlusten om 60 000 kr (210 000 – 150 000)?

e) Om det föreligger grund för uttagsbeskattning enligt 22 kap. IL för försäljningen av tillgången, ställer sig också följande fråga: Påverkar det i så fall socialavgifter för Kalle?

f 1) Kalle frågar också: Kan det bli fråga om uttagsbeskattning enligt ML på grund av underprisöverlåtelse?

f 2) Kalle har hört att moms inte ska utgå på ersättningen för specialinstrumentet, eftersom det är fråga om en verksamhetsöverlåtelse som undantas från omsättning, och sålunda från mervärdesbeskattning enligt 2 kap. 1 b § ML. Är det riktigt?

Övningsexempel 3

Kalle tänker i detta fall bolagisera sin tandvårdsverksamhet, och avser att bilda bolaget AB X med tillgångarna i sin näringsverksamhet som apportegendom. Kalles fråga är: Kan han i samband därmed överföra specialinstrumentet till bolaget utan uttagsbeskattning enligt 22 kap. IL?

Övningsexempel 4

Kalle driver sin tandvårdsverksamhet i en egen näringsfastighet (se 2:14 IL jfrd med 2:8 och 13 IL) med ett skattemässigt värde om 2 000 000 kr (se 2:32 andra st. IL). Marknadsvärdet på fastigheten är 2 500 000 kr. Kalle säljer fastigheten till sitt AB för 2 000 000 kr.

a 1) Kalle frågar: Kan det bli fråga om uttagsbeskattning enligt IL i enskilda firman med anledning av fastighetsöverlåtelsen?

a 2) Kalle frågar också: Kan det bli fråga om moms på ersättningen eller uttagsbeskattning momsmässigt sett för honom med anledning av fastighetsöverlåtelsen?

b) Om Kalle hade sålt näringsfastigheten till marknadsvärde, hade han gjort en kapitalvinst om 500 000 kr. Vad hade då gällt enligt IL beträffande beskattningen av vinsten?

Övningsexempel 5

Ovan har uttagsreglerna i 22 kap. IL och reglerna om undantag från uttag avseende s.k. kvalificerade underprisöverlåtelser enligt 23 kap. IL berörts. Reglerna i 23 kap. IL begränsas (sedan 1998) inte till fall där de är nödvändiga i samband med omstruktureringar (ombildningar), utan även om tillgångar i näringsverksamhet överläts till ett pris under marknadsvärde (underprisöverlåtelse) till utomstående (se ILHS avsnitten 14.4 och 14.4.1). I detta övningsexempel är det i stället enbart fråga om vissa fall av typiska omstruktureringar. Vissa av de möjligheter till uppskjuten beskattning som IL erbjuder därvidlag anges nedan jämte vissa frågor som Du har fått från en frågeställare och vilka nu behöver behandlas.

- a) Ett aktiebolag, AB X, ska till sitt dotterbolag, AB Y, överföra en verksamhetsgren. Det ska ske genom en apportemission, dvs. AB Y emitterar aktier till AB X som ersättning för verksamhetsgrenen. Så många aktier nyemitteras att värdet av en aktie i det köpande företaget (AB Y) blir detsamma såväl före som efter överlåtelsen av verksamhetsgrenen från AB X till AB Y. Därmed är i princip de frivilliga reglerna om s.k. verksamhetsavyttringar i 38 kap. IL tänkbara att tillämpa (se 38:5 IL), eftersom AB X under dessa omständigheter kan anses ha fått marknadsmässig ersättning för den överlåtna verksamhetsgrenen i form av de mottagna andelarna i AB Y (se 38 kap. 2 § 2 IL). [Se Skatterättsnämndens lagkraftvunna förhandsbesked av 2000-05-11, Skatteverkets rättsfallssamling 19/2000*, kommenterat också i Skatteverkets ställningstagande 2009-06-29, dnr 131 579523-09/111 (www.skatteverket.se).] Frågeställaren har emellertid noterat att det av 38 kap. 2 § 1 IL följer att AB X ska avyttra ”samtliga tillgångar i sin näringsverksamhet eller i en verksamhetsgren”. Verksamhetsgren definieras i 2:25 IL: ”Med verksamhetsgren avses sådan del av rörelse som lämpar sig för att avskiljas till en självständig rörelse.” Frågan är nu om ordalydelsen i 38 kap. 2 § 1 IL har en sådan självständig betydelse att uppskjuten beskattning inte är möjlig enligt 38 kap. IL om överlåtelsen enbart avser vissa tillgångar i AB X verksamhetsgren, även om verksamhetsgrenen med en sådan begränsning lämpar sig för att avskiljas som en självständig rörelse och överlåtas till AB Y. [Se RÅ 2006 ref 57 (som inte finns kommenterat i ILHS).]

*OBS! Förhandsbesked från tiden före 2007 återfinns i SKV:s rättsfallsprotokoll (www.skatteverket.se). Förhandsbesked från och med 2007 återfinns på Skatterättsnämndens hemsida (www.skatteverksnamnden.se).

- b) I enlighet med 38 kap. 2 § 2 IL ska, som nämnts, ersättningen som AB X mottar i form av andelar i AB Y vara ”marknadsmässig”. Det är principiellt viktig, eftersom reglerna om verksamhetsavyttringar i 38 kap. IL inte gäller underprisöverlåtelser (vilka i stället behandlas i 23 kap. IL). I förarbetena angavs emellertid (som en korrigerande uttalande i motsatt riktning i lagrådsremissen) att en sammansatt transaktion (blandad överlåtelse) föreligger om ersättningen understiger marknadsvärdet (se prop. 1998/99:15 s. 290). Det skulle innebära att om ersättningen i form av mottagna andelar i AB Y understiger marknadsvärdet, skulle AB X dels omfattas av reglerna om verksamhetsavyttringar i 38 kap. IL till den del ersättningen motsvarar värdet på den överlåtna verksamhetsgrenen, dels omfattas i övrigt av reglerna om kvalificerade underprisöverlåtelser i 23 kap. IL. Vad anser Skatteverket om det? Finns det motsägelser i förarbetena till nämnda uttalande däri med strukturell hänsyn till de olika reglerna i fråga om uppskov av beskattningen? [Se prop. 1998/99:15 s. 248.]
- c 1) Nu ska AB X överlåta samma verksamhetsgren till AB Y genom en s.k. partiell fission enligt reglerna i 38 a kap. IL. Dessa regler om omstrukturering och uppskjuten beskattning liknar i stort sett reglerna om verksamhetsavyttringar, men frågan är nu i vilka hänseenden som definitionen av partiell fission i 38 a kap. 2 § skiljer sig från definitionen av verksamhetsavyttring i 38:2 IL.

- c 2) Kan både AB X och dess delägare undantas från omedelbar beskattning enligt reglerna om partiell fission avseende överlåtelsen av en eller flera verksamhetsgrenar till AB Y, och hur följer det i så fall av lagtexten?

d) Antag att verksamhetsgrenen som AB X överför till AB Y medförde underskottsavdrag hos AB X: Kan AB Y ta över rätten att göra underskottsavdrag i samband med en verksamhetsavyttring eller partiell fission?

e) Enligt förarbetena kan ägande och förvaltning av enstaka fastighet i vissa fall utgöra en verksamhetsgren enligt 2:25 IL (se prop. 1998/99:15 s. 138). För enskilda näringsidkare räknas kapitalvinst och kapitalförlust på en näringsfastighet inte till inkomstslaget näringsverksamhet utan till inkomstslaget kapital (se 13 kap. 6 § första st. IL). Med näringsfastighet avses en fastighet som inte är privatbostadsfastighet (2:14 IL), och med privatbostadsfastighet avses t.ex. ett småhus som till övervägande del används eller är avsedd att användas av ägaren eller närstående som permanentbostad eller fritidsbostad (2:8 och 13 IL). Vilken karaktär har ett småhus som ägs av en juridisk person, t.ex. av ett AB, men som används av bolagets ägare som permanentbostad? Utgör huset privatbostadsfastighet eller näringsfastighet? Har användningen någon betydelse för bedömningen?

f) Kan en verksamhetsgren enligt 2:25 IL enbart bestå i andelar? Vilka regler om uppskjuten beskattning vid ombildningar aktualiseras enligt IL om så inte är fallet?

g) Kan det bli fråga om mervärdesskatt på överlåtelse av verksamhetsgrenen, på fusionen eller på aktieförsäljningar eller eventuella andelsbyten i förevarande exempel?

Mervärdesskatt

Övningsexempel 1

Mervärdesskatten är en konsumtionskatt som ska bäras av konsumenterna. Det framgår inte direkt i ML, men följer av lagens struktur – skattens konstruktion. Däremot följer mervärdesskatteprincipen av EU:s mervärdesskattedirektiv (2006/112/EG), art. 1.2. En neutralitetsprincip uppställs för mervärdesskatt i EU-rättslig mening redan i primärrätten, art. 113 FEUF. Sekundärrättsligt framgår principen om en neutral moms bl.a. av fjärde st. i ingressen till mervärdesskattedirektivet samt femte och sjunde st. i ingressen till mervärdesskattedirektivet. Momsen ska vara såväl konkurrens- som konsumtionsneutral. Konsumenterna ska inte välja mellan konkurrenter på marknaden beroende på olikheter mellan dem beträffande moms. Det är i enlighet med art. 113 FEUF grundläggande för EU:s inre marknad. Neutralitetsprincipen på momsområdet anses också härröra från art. 2 i första mervärdesskattedirektivet, som idag motsvaras av art. 1.2 i mervärdesskattedirektivet. Vissa grundprinciper som bildar mervärdesskatteprincipen enligt EU-rätten kan utläsas ur art. 1.2 i direktivet som beståndsdelar i den principen, nämligen principen om en generell avdragsrätt, reciprocitetsprincipen och övervälringsprincipen. Detta övningsexempel går ut på att översiktligt redogöra för hur dessa grundprinciper/-beståndsdelar kan utläsas ur art. 1.2 och att dessutom illustrera dem i siffror med ett enkelt exempel på förädling av en vara eller tjänst i en kedja av företagare bestående av en fabrikant, en grossist och en detaljist fram till slutkunden (konsumenten). [Utgå gärna från s. 64-67 i Forssén 2015.]

Övningsexempel 2

a) Beskattningsunderlaget bestäms av 7 kap. 2 §, 3 §, 3 a §, 3 b § och 3 c §§ ML.

Beskattningsunderlaget ska beräknas med utgångspunkt i ersättningen (vid annan omsättning än uttag). Av 7 kap. 2 § första st. andra men. ML följer att skatter och avgifter utom mervärdesskatt ska ingå i beskattningsunderlaget. Ett företag som omfattas av den generella momssatsen 25 % (7 kap. 1 § första st. ML) har felaktigt antagit att omsättning av varor eller tjänster som skett var undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. ML. Företaget har därför fakturerat utan moms och uppburit betalning från kunderna. Företaget har nu upptäckt felet och ska i efterhand betala moms till staten. Skattesatsen 25 % motsvarar 20 % på ett belopp inklusive moms. Ex.: 100 kr exklusive moms och påslag i faktura med utgående moms 25 kr. Pris inklusive moms=125 kr. Momsen utgör 20 % av priset inklusive moms (20 % x 125=25). Frågan är nu om företaget ska erlägga skatt till staten i efterhand med skattebelopp motsvarande 25 % eller 20 % på uppburna belopp från kunderna.

b) Den generella skattesatsen 25 % enligt 7 kap. 1 § första st. ML motsvarar, som nämnts, 20 % på ett belopp inklusive moms. Det finns två reducerade skattesatser, 12 % enligt 7 kap. 1 § andra st. respektive 6 % enligt 7 kap. 1 § tredje st. ML. Hur många procent av ett belopp inklusive moms motsvarar skatten när skattesatsen 12 % gäller? Hur många procent av ett belopp inklusive moms motsvarar skatten när skattesatsen 6 % gäller? Finns lagstöd?

c) Vad ska anges i en faktura enligt huvudregeln i 11:8 ML beträffande skattesats och det mervärdesskattebelopp som ska betalas?

Övningsexempel 3

Om det jämfört med föregående exempel i stället hade varit fråga om att ett företag felaktigt hade tagit ut moms i en faktura till kund ställer sig också ett antal momsfrågor, framför allt följande:

- a) Är företagaren skyldig att betala det som moms i fakturan felaktigt betecknade beloppet till staten?
- b) Kan mottagaren av fakturan dra beloppet som ingående moms, om denne bedriver verksamhet som ger rätt till avdrag eller återbetalning av ingående moms enligt 8 kap. eller 10 kap. ML? Spelar det därvidlag någon roll om motparten betalat beloppet till staten?
- c) Om den som i faktura felaktigt betecknat ett belopp som moms är skyldig att betala det till staten: Vad ska vederbörande göra för att återfå en sådan betalning från staten?
- d) Om en kund med verksamhet som medför rätt till avdrag eller återbetalning av ingående moms på förvärv eller import i verksamheten har mottagit en faktura med debiterad mervärdesskatt från den som också är skattskyldig för den momsen, är frågan: Är kundens rätt att utöva avdrags- eller återbetalningsrätt avseende den ingående momsen beroende av om motparten har betalat motsvarande utgående moms till staten?
- e) (Forts. på temat felaktigt debiterad mervärdesskatt). Ett exempel på felaktigt debiterad moms för vilken betalningsskyldighet föreligger är att en skattskyldig debiterar mervärdesskatt med felaktig skattesats (se exempel 4 på s. 91 i prop. 2007/08:25). Efter ett EU-mål, C-88/09 (Graphic Procédé) av den 11 februari 2010, har en debatt pågått i skattetidskrifterna angående s.k. tryckerimoms (se t.ex. Svensk skattetidning 2012 s. 576-594, artikeln *Condictio indebiti* och obehörig vinst vid felaktiga antaganden om momssatser, av Mårten Schultz och Skattenytt 2012 s. 692-699, artikeln *Rätten till återbetalning av för högt eller felaktigt debiterad mervärdesskatt*, av Björn Westberg). Skatteverket har i ett ställningstagande av 2010-07-09 (dnr 131 355983-10/111) uttalat att i enlighet med EU-domstolens praxis ska framställning och leverans av tryckta produkter anses som omsättning av vara, vilket har inneburit att flera tryckerier har gjort rättelser av redovisad utgående moms på grund av att de innan EU-domen fanns hade redovisat utgående moms enligt den generella skattesatsen 25 % i stället för med reducerade skattesatsen 6 % vilken är bruklig efter domen. Innan lagändringen 2008 skedde som innebar att även belopp som felaktigt betecknats som moms ska betalas till staten, om inte kreditnota utfärdas, kunde återbetalning av sådana belopp återfås från staten utan att kreditnota utfärdades (se RÅ 2005 ref. 81 och RÅ 2006 not. 149). Det har lett till ärenden där frågeställningen gäller huruvida Skatteverket genom efterbeskattning med tillämpning av s.k. följdändringsbeslut [se 21 kap. 12 § 2 skattebetalningslagen (1997:483), numera 66 kap. 27 § 4 a skatteförfarandelagen (2011:1244)] kan begära tillbaka avdragen ingående moms från kunderna till tryckerierna, när tryckerierna begär tillbaka skillnadsbelopp mellan tidigare debiterad utgående moms enligt skattesatsen 25 % och utgående moms enligt skattesatsen 6 %. Följande poäng har inte behandlats särskilt utförligt i debatten angående huruvida följdändringsbeslutparagrafen avser situationer där gällande rätt anses ha ändrats efter en vägledande dom: Vad är det för skillnad därvidlag mellan en förändrad syn på gällande rätt efter ett förhandsavgörande i EU-domstolen jämfört med efter en dom i

HFD? Följdändring stipuleras när Skatteverket har omprövat vad motparten har redovisat. Kunden till tryckeriet lämnade en momsdeklaration med en enligt dåvarande uppfattning om gällande rätt korrekt redovisad ingående moms. Ska denne kunna efterbeskattas bara för att uppfattningen om gällande rätt förändrats genom EU-domen? Ett fenomen som har uppkommit i flera fall är att tryckeriet har återfått nämnda skillnadsbelopp men (för tid före 2008) utan att behöva utfärda en kreditnota till kunden. Skatteverket anser att kunden ska återbetala tidigare momsavdrag och att stöd för det finns i följdändringsparagrafen. Det har lett till frågeställningar om huruvida tryckerierna gör en s.k. obehörig vinst avseende skatten. Problemet är att det inte finns någon civilrättslig reglering av momssituationen mellan säljare och köpare av varor och tjänster. Fundera litet på dessa frågeställningar: Vad anser Du om att konsekvensen av en följdändring av momsen hos kunden kan bli att tryckeriet får behålla ett skillnadsbelopp som återfås från staten utan skyldighet att kreditera kunden för motsvarande belopp (utgå från en eller flera artiklar i ämnet, t.ex. Mårten Schulz artikel enligt ovan)? Kan säljare och köpare göra något av förebyggande karaktär beträffande civilrättsliga problem som kan uppkomma med anledning av oförutsedda beskattningsåtgärder?

Övningsexempel 4

- a) I företagsbeskattningsdelen, avsnitt 5, illustreras hur avdrags- och återbetalningsrätt för ingående moms på förvärv eller import i en verksamhet hör ihop med att skattepliktiga eller från skatteplikt kvalificerat undantagna omsättningar av varor eller tjänster avses bli skapade med förvärven. En verksamhet som enbart går ut på att skapa från skatteplikt okvalificerat undantagna omsättningar av varor eller tjänster berättigar inte alls till avdrags- eller återbetalningsrätt. Däremot ska i en verksamhet där båda kategorierna av omsättningar ska genomföras (blandad verksamhet) avdrags- eller återbetalningsrätten för ingående moms på gemensamma förvärv för de båda kategorierna fördelas efter skälig grund, enligt 8 kap. 13 § första st. andra men. ML. Vilka fördelningsgrunder kan användas för att göra en uppdelning efter skälig grund av avdragsrätt- eller återbetalningsrätt för ingående moms på förvärv som är gemensamma för en verksamhetsgren som medför sådan rätt respektive en icke avdrags- eller återbetalningsberättigande verksamhetsgren?
- b) Under vilka omständigheter kan avdrags- eller återbetalningsrätt för ingående moms på nämnda gemensamma förvärv i en blandad verksamhet förekomma till fullo?

Övningsexempel 5

I detta exempel berörs ytterligare några frågor om mervärdesskatt. (En del av dem kan betecknas som vanliga momsfrågor och andra kan vara av intresse för jämförelse med genomgången av inkomstskattereglerna).

- a 1) En advokat har betalat sin taxiresa till domstolen och säger till sin redovisningskonsult att denne ska bokföra utgiften som ett s.k. utlägg. Advokaten anser att ett utlägg inte ska ingå bland kostnaderna i dennes verksamhet och därför ska undantas från beskattningsunderlaget, när vederbörande ska beräkna den utgående moms som ska påföras arvudet i fakturan till klienten (kunden). Bokföraren anser att resonemanget är felaktigt i mervärdesskatt hänseende och att utgiften för taxiresan ska ingå i beskattningsunderlaget för advokattjänsten. Bokföraren har rätt: Varför ska utgiften för taxiresan ingå bland

kostnadselementen vilka – jämte vinstpåslag – bildar beskattningsunderlaget för advokattjänsten, enligt 7 kap. 2 § ML?

a 2) Nu har advokaten accepterat Din och bokförarens förklaringar. Emellertid anser han att eftersom taxiresan omfattas av den reducerade skattesatsen 6 % (se 7 kap. 1 § tredje st. 11 ML) ska beskattningsunderlaget i fakturan till klienten delas upp enligt delningsprincipen i 7:7 ML, så att advokaten i fakturan till klienten tar ut 6 % moms på kostnaden för taxiresan och 25 % på övriga delar av beskattningsunderlaget. Är detta riktigt? Hur ska momsen avseende taxiresan behandlas i advokatverksamheten?

b) Antag att en leverantör av en vara eller en tillhandahållare av en tjänst (X) inte bara erhåller en ersättning för leverans eller tillhandahållande från kunden, utan att även ett företag som samarbetar med kunden utger ett bidrag till X. Ska även bidraget ingå i beskattningsunderlaget för X omsättning av varan eller tjänsten i fråga?

c) Antag att ett antal företag ingår i något slags intressegemenskap, och att de samordnar avtalen med leverantörer så att ett av dem förhandlar om rabatter med leverantörerna och gör inköpen från dem. Sedan överför inköpande företag de andras del i kostnaderna genom vidarefakturerings eller kostnadsfördelning. Vad anser Skatteverket gäller momsmässigt beträffande sådana förfaranden som brukar benämnas vidarefakturerings eller kostnadsfördelning?

d) I detta fall har ett företag, AB X, gjort ett förvärv av en vara från en leverantör, som råkat ange AB Y som namn på köparen i fakturan. Hur påverkar detta AB X möjligheter att göra avdrag för ingående moms med stöd av den mottagna fakturan?

e) Ett bolag i en koncern utför åt övriga koncernbolag tjänster bestående i att samordna inköp i koncernen. Bolaget svarar för kostnaderna för att utföra dessa tjänster och debiterar de andra koncernbolagen för ersättning (utan vinstpåslag) avseende detta. Ska moms tas ut på ersättningen?

f) Antag att det bolag i koncernen som utför samordningen av inköpen är moderbolaget. Om det är så att moderbolaget ska erlagga moms på nämnda tjänster åt de andra koncernbolagen, ställer sig frågan om moderbolaget kan göra avdrag för ingående moms på förvärv av en konsulttjänst från ett utomstående företag för att värdera ett dotterbolag som moderbolaget ska sälja.

g) Antag att ett konsultföretag, AB X, ska till sitt dotterbolag, AB Y, överföra en verksamhetsgren – t.ex. verksamheten på en viss ort. Det ska ske genom en apportemission, dvs. AB Y emitterar aktier till AB X som ersättning för verksamhetsgrenen. Situationen liknar således den i övningsexempel 5 a ang. omstruktureringar. Det gällde 38 kap. IL, men nu handlar det om ML. Nu är frågan dels om AB X kan anses utgöra en omsättning enligt 2 kap. ML, dels om den i så fall omfattas av undantaget från omsättning beträffande överlåtelse av verksamhet eller verksamhetsgren etc. enligt 2 kap. 1 b § ML (tidigare 3 kap. 25 § ML).

h) Antag att AB X överlåtelse av verksamhetsgrenen till AB Y utgör en omsättning enligt 2 kap. ML och att den inte omfattas av undantaget från omsättning enligt 2:1 b ML. Om marknadsvärdet på tillgångarna är 1 100 000 kr och AB X erhåller en ersättning om

600 000 kr är frågan hur stor moms blir på överlåtelsen. Kan det bli fråga om en momsmässig uttagsbeskattning?

- i) Antag att AB X ger AB Y tillgångarna i verksamhetsgrenen i fråga utan att motta någon ersättning (ingen ersättning i form av apportemission eller exempelvis pengar utgår). I likhet med i närmast föregående fråga antas undantaget enligt 2:1 b ML inte vara tillämpligt på överlåtelsen av tillgångarna. Historiskt har AB X redovisat ingående moms om 6 miljoner kr och utgående moms om 7 miljoner kr i verksamheten. Marknadsvärdet på tillgångarna i verksamhetsgrenen är 1 100 000 kr. Vad gäller beträffande frågan om momsmässig uttagsbeskattning?
- j) Vad går de s.k. omvärderingsreglerna i ML i korthet ut på?
- k) Utgör omvärderingsreglerna något slags alternativ till uttagsreglerna i ML?
- l) Beträffande s.k. investeringsvaror finns regler om jämkning av ingående moms i 8 a kap. (och 9 kap. 9-13 §§ och 13 kap. 28 a §) ML. Kan dessa regler vara till fördel och inte bara till nackdel för företaget?
- m) En fastighetsförsäljning är en omsättning som undantas från skatteplikt enligt 3 kap. 2 § första st. ML. Till skillnad från vad som gäller förmedling av värdepapper eller försäkringar enligt 3:9 och 3:10 ML, där undantag stipuleras för förmedlingen på samma sätt som för den underliggande tjänsten (aktieöverlåtelsen eller försäkringsåtagandet), saknas ett uttryckligt undantag för fastighetsmäklare i 3 kap. ML. Fastighetsförmedlingstjänsten omfattas därmed av den generella skatteplikten för omsättning av varor och tjänster i 3 kap. 1 § första st. ML. Det innebär att den som säljer en fastighet inte ska debitera moms på grund av undantaget för överlåtelser och upplåtelser på fastighetsområdet i 3 kap. 2 § första st. ML. Däremot ska mäklaren som hjälper till med försäljningen debitera moms på sitt mäklararvode. Antag att en bilfirma har sålt fastigheten i vilket den hade sitt kontor, och att en fastighetsmäklare anlätades för att genomföra försäljningen: Har bilfirman, som bedriver verksamhet som medför avdragsrätt för ingående moms, avdragsrätt också för momsen på mäklararvodet? Vad anser Skatteverket?

Företagsbeskattning – svar på övningsexempel

Koncernbeskattning

Svar på övningsexempel 1

Lisa ska göra ett s.k. villkorat aktieägartillskott. Det motsvarar ett lån, och ska lämnas på villkor att AB X återbetalar i framtiden, om bolaget går med vinst. Se ILHS avsnitt 9.2.8.

Svar på övningsexempel 2

AB X och AB Y bildar en s.k. äkta koncern (se 35 kap. 2 § IL och även ILHS avsnitt 10.1). Resultatutjämnning kan göras för de båda bolagen, genom att AB X lämnar ett koncernbidrag om 200 000 kr till AB Y. Bidraget blir en intäkt hos AB Y och en kostnad hos AB X (se 35 kap. 1 § första stycket IL). Det blir ett skattemässigt nollresultat hos AB Y och AB X sänker sitt skattemässiga överskott till 50 000 kr.

Svar på övningsexempel 3

AB X andelar i AB Y är näringsbetingade andelar (se 24 kap. 13 och 14 §§ IL). AB X undgår därmed (kedje)beskattning på utdelningen som mottas från AB Y [se 24 kap. 17 § IL och även ILHS avsnitt 10.2 (och avsnitt 10.3)]. En fysisk person kan emellertid inte inneha näringsbetingade andelar (jfr 24 kap. 13 § IL motsatsvis). Vidareutdelningen från AB X till Lisa ska beskattas i inkomstslaget kapital hos Lisa, eftersom Lisa inte bedriver näringsverksamhet (jfr 41 kap. 1 § andra stycket IL motsatsvis och 1 kap. 3 § första stycket 2 IL) och det inte heller är fråga om en inkomst som erhållas på grund av tjänst (jfr 11 kap. 1 § första stycket IL motsatsvis och 1 kap. 3 § första stycket 2 IL).

Svar på övningsexempel 4

a)

AB X andelar i AB Y utgör näringsbetingade andelar (se 24:13 och 14 IL).

b)

AB Y är ett s.k. skalbolag enligt 25 a kap. 9 och 17 §§ IL. Det beror på att de likvida tillgångarna i AB Y överstiger halva köpeskillingen som AB Z erlägger till AB X för aktierna i AB Y.

[$1\ 200\ 000 / 2 = 600\ 000$ (jämförelsebeloppet); likvida tillgångarna $700\ 000 > 600\ 000$]

c)

Nej. 25 a kap. 5 § första st. första men. IL anger att kapitalvinst på näringsbetingade andelar ska tas upp om innehavet avser skalbolag (inget undantag från kedjebeskattning).

d)

Ja. AB Y kan betala bolagsskatten på överskottet, dvs. 154 000 kr ($22\ \% \times 700\ 000$). [Se ILHS avsnitt 14.2.1: Utgångspunkten för reglerna om skalbolag är att den som säljer ett

skalbolag ansvarar för att skatten som belöper på bolagets verksamhet fram till överlåtelsedagen erläggs. Det gäller dock endast i den mån som bolaget inte har fullgjort sin betalningsskyldighet för den påförda skatten.]

e)

Nej. Lisa äger båda bolagen direkt. AB Z och AB X bildar inte en äkta koncern.

Svar på övningsexempel 5

Enligt 35:1 andra st. IL gäller inte koncernbidragsreglerna för en ersättning som är en utgift för givaren för att förvärva eller bibehålla inkomster i sin verksamhet:

- Inkomstskattemässigt blir det emellertid samma skattemässiga resultat, nämligen avdrag hos AB Y och intäkt hos AB X i enlighet med huvudregeln för kostnader (16:1 första st. första men. IL).
- Mervärdesskattemässigt ska AB X debitera och redovisa utgående moms (enligt normalskattesatsen 25 %) för utförda tjänster, och AB Y får dra den debiterade ingående momsen för sitt förvärv av tjänsterna.

Fåmansföretag

Svar på övningsexempel 1

a 1)

Tillskottet förra året från Pelle till sitt bolag, AB X, utgjorde ett ovillkorat aktieägartillskott. Det är – till skillnad från villkorade aktieägartillskott – inte lån enligt IL. I år har därför penninglån lämnats från AB X till Pelle i strid mot 21:1-7 ABL, s.k. förbjudet lån. Enligt 11:45 IL ska Pelle ta upp lånebeloppet (500 000 kr) som intäkt i inkomstslaget tjänst. [Arbetsgivaravgifter påförs inte eftersom det förbjudna lånet inte utgör ersättning för arbete.]

a 2)

Reglerna om beskattning av fysiska resp. juridiska personer för förbjudna lån, enligt 11:45 resp. 15:3 IL, ingår inte i fåmansföretagsreglerna. De är en kvarleva från den s.k. stopplagstiftningen för fåmansföretag vilken avskaffades år 2000. Låneförbudet omfattar inte bara fåmansföretag utan också andra AB (se ILHS avsnitten 9.2.7 och 11.5).

b)

Pelle ska deklarerera beloppet som (vanlig) lön i inkomstslaget tjänst (11:1 första st. IL).

c)

AB X ska erlägga arbetsgivaravgifter (31,42 %) på löneutbetalningen om 500 000 kr (2:10 SAL).

d 1)

Det är fråga om ett vanligt lån som inte medför beskattning. Eftersom låntagaren (gäldenären), AB Y, också är ett aktiebolag och bildar en koncern med långgivaren AB X, är det inte fråga om något förbjudet lån. Se 21 kap. 2 § första st. 2 ABL. Regeln i 15:3 IL om beskattning av juridisk person som låntagare beträffande förbjudna lån aktualiseras således inte.

d 2)

Nej. Det är i och för sig inte något koncernförhållande mellan AB X och AB Y, men undantag från beskattning av förbjudet lån föreligger enligt 15 kap. 3 § första st. andra men. första strecksatsen IL beträffande låntagare som är AB.

Svar på övningsexempel 2

AB X är ett fåmansföretag (se 56 kap. 2 § första st. 1 och 5 § och 2 kap. 22 § IL). Samtliga aktier i AB X är kvalificerade andelar: A, B, och C är aktiva i betydande omfattning och D är närstående till den aktive A (se 57 kap. 4 § första st. 1 IL). Utdelning och kapitalvinst beskattas enligt reglerna i 57 kap. IL för A, B, C och D.

Svar på övningsexempel 3

AB Y är ett fåmansföretag (se 56:2 första st. 1 IL).

Inga andelar i AB Y utgör kvalificerade andelar. Det beror på att den s.k. utomståenderegeln i 57 kap. 5 § IL "avkvalificerar" A:s och B:s aktier, genom att C är utomstående som i betydande omfattning (minst 30 %) äger del i AB Y [se avsnitt 11.3.2 och prop. 1989/90:110 Del 1 s. 468]. Annars skulle A:s aktier ha varit kvalificerade andelar genom att denne är verksam i betydande omfattning. Detsamma skulle ha gällt B:s aktier, eftersom SKV A 2015:9 (avsnitt 3.1) anger att en VD anses i den egenskapen verksam i betydande omfattning i ett fåmansföretag. Vanliga utdelnings- och kapitalvinstregler gäller för A:s, B:s och C:s aktier i AB Y.

Svar på övningsexempel 4

a)

Alternativ 1

Om det inte föreligger några omständigheter som tyder på förtäckt lön, beskattas Lisa för utdelning eller kapitalvinst på de aktier hon erhåller i AB Z. Pelle och Lisa är aktiva i betydande omfattning i verksamheten i fåmansföretaget AB Z. Således är aktierna i bolaget kvalificerade andelar. För utdelning eller en kapitalvinst vid en senare försäljning av sina aktier i AB Z beskattas Lisa enligt reglerna i 57 kap. IL. En del av vad hon erhåller i utdelning eller kapitalvinst kan således komma att omfattas av inkomst av tjänst enligt dessa regler. AB Z är inte skyldigt att erlägga arbetsgivaravgifter på det slaget av inkomst av tjänst (2:23 SAL).

Alternativ 2

Beroende på omständigheterna kan det bli fråga om att Skatteverket i en utredning hävdar att Lisa inte har arbetat utan ersättning, innan hon erhåller 50 % av aktierna i AB Z. Skatteverket kan komma att påstå att AB Z har haft oredovisade intäkter som Lisa har erhållit för arbetet som gourmetkock på helgerna. Det kan således bli aktuellt med beskattningsåtgärder också avseende år för beslut om slutlig skatt före det då Skatteverkets granskning sker [se 66 kap. 7, 21 och 27 §§ SFL samt 66 kap. 32 § SFL och 4 § och 14 § andra st. skattebrottslagen (1971:69) och 35 kap. 1 § brottsbalken (1962:700)]. Resonemanget blir i så fall följande:

- Skatteverket anför att värdet av 50 % av aktierna i AB Z ska beskattas som vanlig lön i inkomstslaget tjänst hos Lisa (11:1 första st. IL). I sådant fall är det således inte till någon del fråga om utdelning eller kapitalvinst som ska beskattas enligt reglerna i 57 kap. IL (jfr Exempel 11:5 i avsnitt 11.5 i ILHS).
- De oredovisade intäkter (exklusive moms) som Skatteverket påstår har förekommit i AB Z:s verksamhet "kvittar" Skatteverket mot ifrågavarande lön från bolaget till Lisa (framgår öppet i Skatteverkets revisionspromemoria avseende bolaget). [Beroende på omständigheterna kan dock påstående om höga oredovisade intäkter leda till att Skatteverket anser att en del av sådana intäkter tillkommit Pelle som lön (med samma konsekvenser för Pelle och AB Z som för Lisa och AB Z). I detta svarsförslag bortses emellertid i övrigt från den aspekten.]
- Skatteverket kräver emellertid AB Z på arbetsgivaravgifter (31,42 %) på lön till Lisa (2:10 SAL).

- Dessutom kräver Skatteverket AB Z på utgående moms på påstådda oredovisade intäkter – skattesats på servering 12 % (7 kap. 1 § andra st. 5 ML). Den lön som Skatteverket påstår att Lisa erhållit bör teoretiskt motsvara de av Skatteverket påstådda oredovisade intäkterna inklusive utgående moms.
- Inkomstskattemässigt blir konsekvensen för AB Z att bolagets redovisade överskott/underskott i näringsverksamhet sänks/ökas med ett belopp motsvarande bolagets båda skulder till Skatteverket avseende arbetsgivaravgifter och utgående moms.

I detta fall har följande betydelse för frågan om beskattningseksekvenser uppstår för Lisa och AB Z: Ett argument emot Skatteverkets påståenden om oredovisade intäkter och lön till Lisa är att hon har haft en normal lön från annat håll (datakonsultarbetet). Otydlighet i olika hänseenden beträffande villkor i avtal mellan AB Z, Pelle och Lisa är dock till nackdel för AB Z och Lisa i en skatteprocess. För dem som biträder parterna med avtalsskrivningen är det således viktigt att tänka på skatterätten och inte bara på civilrätten.

b)

I enlighet med HFD:s dom HFD 2012 not. 58 (förhandsbesked ang. inkomstskatt) utgör tilläggsköpeskillingen skatterättsligt ett lönetillägg, som inte omfattas av fåmansföretagsreglerna i 57 kap. IL utan utgör vanlig lön (11:1 första st. IL). Lisa beskattas i inkomst av tjänst för tilläggsbeloppet och utbetalaren ska erlagga arbetsgivaravgifter på det (2:10 SAL). Avgörande för att tilläggsköpeskillingen inte omfattas av 57 kap. IL är att Pelle inte fortsatte sin anställning och inte hade rätt till tilläggsköpeskillning (jfr kommentar av HFD 2012 not. 58 i ILHS avsnitt 11.3.3.3).

Svar på övningsexempel 5

a)

K 10 2018 (SKV 2110) – Kvalificerade andelar Fåmansföretag

A. Utdelning på kvalificerade aktier/andelar

1. Alternativ 1 – Förenklingsregeln

Beräkning av gränsbelopp

1.1 Årets gränsbelopp enligt förenklingsregeln=156 475 kr [Inkomstbasbeloppet (IBB) för 2016=59 300 kr (se efter 58:28 SFB i lagboken): $59\,300 \times 2,75=163\,075$ kr. $163\,075 \times$ Antal ägda andelar vid årets ingång/Totala antalet andelar vid årets ingång= $163\,075 \times 1=163\,075$. Se 57:11 IL].

1.2 Sparat utdelningsutrymme från föregående år $(260\,000) \times 1,0327=268\,502$ kr. [57:10 IL]

1.3 Gränsbelopp enligt förenklingsregeln= $431\,577$ kr $(163\,075 + 268\,502)$ [57:10 IL]

1.4 (---) Vid avyttring eller gåva innan utdelningstillfället (eller då utdelning inte sker avyttringsåret): gränsbelopp som är hänförligt till de överlåtna andelarna

1.5 Gränsbelopp att utnyttja vid p. 1.7: $431\,577$ kr

Beräkning av den utdelning som ska beskattas i TJÄNST och sparat utdelningsutrymme

1.6 Utdelning: $400\,000$ kr.

1.7 $-431\,577$ kr.

1.8 (---) [Kommentar: Således beskattas ingen del av utdelningen i inkomstslaget tjänst.]

1.9 $31\,577$ kr. Sparat utdelningsutrymme.

1.10 (---) Vid delavyttring eller gåva efter utdelningstillfället: sparad utdelningsutrymme som är hänförligt till de överlåtna andelarna enligt p. 3.7a

1.11 Sparad utdelningsutrymme till nästa år: 31 577 kr. [57:13 IL]

Beräkning av den utdelning som ska beskattas i KAPITAL

1.12 Utdelning: 400 000 kr.

1.13 (---) [Kommentar: Inget belopp beskattas i tjänst enligt p. 1.8.]

1.14 Utdelning i kapital: 400 000 kr.

1.15 Utdelning som ska tas upp i kapital; beloppet i p. 1.14 (400 000) x 2/3=266 667 kr (Förs till inkomst av kapital i inkomstdeklaration 1 (p. 7.2) och läggs till ev. andra kapitalinkomster (räntor m.m.). [57:20 IL]

Inkomst av kapital avseende utdelningen (400 000) utgör 266 667 kr. Skattebelastningen på utdelningen blir 80 000 kr (normalskattesatsen för kapital 30 % x 266 667). Annorlunda uttryckt: skattebelastningen i inkomstslaget kapital (inom gränsbeloppet) blir 20 % på utdelningen, dvs. 20 % x 400 000=80 000 kr.

Sparad utdelningsutrymme till nästa år blir 31 577 kr.

b)

Delägare i fåmansföretag bör lämna blankett K 10 varje år. Det rekommenderas också av Skatteverket (se www.skatteverket.se). Om försäljningar av aktier i bolaget eller utdelningar inte har skett, föreligger inte någon skyldighet för delägare att lämna blankett K 10, men genom att lämna blankett K 10 uppdaterar företagaren uppgiften om sparad utdelningsutrymme. Den uppgiften anges i de förtryckta uppgifterna i anslutning till deklarationen varje år. Därmed har företagaren automatiskt uppgift om sparad utdelningsutrymme för aktuellt år och beräkningen av gränsbeloppet, när denne väl har erhållit utdelning eller har sålt aktier i bolaget. Det kan vara svårt att rekonstruera den uppgiften i efterhand om det har gått flera år innan utdelning eller aktieförsäljning sker. Viss hjälp finns dock även i sådant fall att få genom program som finns på marknaden (och som redovisnings- och revisionsbyråer brukar använda).

Övningsexempel 6

a)

(Med avseende på RÅ 2004 ref. 2 och lagändringen genom SFS 2005:1136)

Regeringens förslag inför 2014 handlade om att fåmansföretagsreglerna – 3:12-regelverket – inte ska vara alltför fördelaktiga, i vart fall inte för vissa kategorier. Är det motiverat att en företagare som har flera bolag inte ska omfattas av taket för beskattning av kapitalvinst i inkomstslaget tjänst, bara för att denne har flera fåmansbolag, när en person som har en vanlig anställning kan omfattas av kapitalreglerna vid försäljning av aktier som denne har i börsnoterade och onoterade bolag (ej fåmansföretag), oavsett hur många bolag det gäller? På vilket sätt innebär HFD:s avgörande att neutralitet upprätthålls beträffande beskattningen av arbetsinkomster och kapitalinkomster vid jämförelse mellan fåmansföretagare och den som har en vanlig anställning?

b)

Lagstiftning bör principiellt sett inte ske i förarbeten, utan i själva lagtexten. Det innebär också att HFD borde ha utvecklat sin tolkning mer än vad som framgår av avgörandet när det gäller tolkningsproblemets förhållande till legalitetsprincipen för beskattningsåtgärder i

8 kap. 2 § första st. 2 (och 2 kap. 10 § andra st.) regeringsformen (1974:152) och det förutsebarhetshänsyn som följer därav.

c)

EU-domstolen har uttryckt att en nationell domstol ska företa en EU-konform tolkning så långt nationell rätt medger [se EU-målen 14/83 (von Colson), p. 28, och C-106/89 (Marleasing), p. 8 och Ståhl 2005 s. 69]. De nationella tolkningsprinciperna sätter den yttersta gränsen för den EU-konforma tolkningen. Det tolkningsalternativ som ska väljas avseende en regel i IL, vilken ska innebära en implementering (genomförande) av exempelvis en bestämmelse i EU:s fusionsdirektivet, är det alternativ som är konformt med innehållet i direktivbestämmelsen och som ligger inom nämnda ram (som uppställs av de nationella tolkningsprinciperna). Den EU-konforma tolkningsskyldigheten innebär sålunda inte en skyldighet att tolka lagen i strid med dess ordalydelse (contra legem) – se Ståhl 2005 s. 70 och 71, med hänvisningar där till andra verk.

Förarbeten är inte en rättskälla enligt EU-rätten. Ett direktiv har inga förarbeten, utan i ingressen till ett direktiv anges skälen för direktivet [Jfr ang. mervärdesskattedirektivet och t.ex. EU-målen C-280/10 (Polski Trawertyn), p. 3 och 19, och C-436/10 (BLM), p. 3 och 27]. Emellertid är lojaliteten till förarbeten så tungt förankrad i svensk rättskällelära att det är en nationell tolkningsprincip att förarbeten är en sådan rättskälla som *bör* beaktas, om inte starka motskäl – främst lagregelns ordalydelse – talar för en annan tolkning (se Kellgren 1997 s. 101). Eftersom förarbeten – till skillnad från lagtexten – inte är en rättskälla som *ska* följas, får de inte leda till en rättstillämpning i strid med EU-rätten (se Ståhl 2005 s. 75 och Kellgren 1997 s. 53). Det gäller som en huvudregel, men det kan inte uteslutas att beaktande av förarbeten och HFD-praxis – tillsammans med andra hänsyn – kan leda till en tolkning i strid med EU-rätten (se Ståhl 2005 s. 75).

Om det hade varit fråga om en skatteregel i IL vars innehåll ska innebära en implementering av en EU-regel, t.ex. en bestämmelse i fusionsdirektivet, hade förarbetena i vart fall inte varit lika avgörande för tolkningen som i RÅ 2004 ref. 2.

Omstruktureringar

Svar på övningsexempel 1

a)

Ja. En ny värdering kan leda till att marknadsvärdet hamnar på 250 000 kr, eftersom det är en prisfallsrisk för kläder. Även om marknadsvärdet skulle vara högre, kan det vara affärsmässigt motiverat att sätta ett lägre pris på varulagret – med hänsyn till att sommarkollektionen ändå skulle ha behövt prissänkas genom realisation till hösten. Se 22 kap. 3 § första men. IL.

b 1)

Nej. Sedan 2008 gäller att underpris inte föranleder uttag av vara (eller tjänst) enligt 2 kap. 2 § första st. 1 (eller 2 kap. 5 § första st. 1) ML. För att omsättning genom uttag ska aktualiseras måste det vara fråga om överlåtelse utan ersättning (gratistillhandahållande). Eftersom AB X erhåller ersättning för varulagret, blir det således inte fråga om uttagsbeskattning mervärdesskattemässigt sett.

b 2)

Svaret blir nej i båda delar:

- Det är fråga om en verksamhetsöverlåtelse (inkråmsöverlåtelse). Undantag från omsättning gäller enligt 2 kap. 1 b § ML avseende omsättningen som AB X gör till AB Y. Då blir det inte heller fråga om uttagsbeskattning avseende varulagret enligt ML.
- Ersättningen för hyreskontraktet på lokalen (överlåtelse av hyresrätt) undantas från skatteplikt enligt 3 kap. 2 § första st. ML (även om det inte skulle vara fråga om en verksamhetsöverlåtelse och undantag från omsättning enligt 2:1 b ML).

Svar på övningsexempel 2

a)

Ja. Priset är ett underpris eftersom det (210 000 kr) understiger marknadsvärdet (290 000 kr). Det är inte fråga om en kvalificerad underprisöverlåtelse, eftersom samtliga villkor i 23:14-29 IL inte uppfylls, och då gäller i enlighet med 23:9 IL inte undantag från uttagsbeskattning enligt bestämmelserna i 22 kap. IL. Uttagsbeskattning av tillgången innebär att den ska behandlas som om den avyttrats till marknadsvärde (22:9 IL).

- I och för sig är överlåtaren en fysisk person (Kalle) och förvärvaren ett företag (AB) vari andelarna är kvalificerade på grund av att ägaren (Pelle) är aktiv i bolaget (se 23 kap. 4 och 18 §§ IL), och förvärvaren AB Z ska beskattas i näringsverksamhet vid en senare avyttring av tillgången (se 23 kap. 16 § första st. IL, där kontinuitetsprincipen kommer till uttryck).
- Emellertid kan inte överlåtaren (Kalle) lämna koncernbidrag till förvärvaren (AB Z),

eftersom Kalle är fysisk person och således kan ingen koncern anses föreligga (även om Kalle skulle äga AB Z). Då krävs att Kalle (överlåtaren) ska överlåta hela sin näringsverksamhet, en verksamhetsgren eller en ideell andel av en verksamhet eller en verksamhetsgren, enligt 23:17 IL. Kalle överlåter en tillgång, specialinstrumentet, och inte hela sin verksamhet eller en verksamhetsgren. Lagstiftaren har ansett att det med hänsyn till syftet med koncernbidragsreglerna inte bör vara möjligt att utan uttagsbeskattning överlåta enstaka tillgångar till underpris, om inte koncernbidragsrätt finns (se prop. 1998/99:15 s. 138). Eftersom 23:17-kravet inte uppfylls, gäller inte undantag från uttagsbeskattning för överlåtelse av specialinstrumentet (23:9 IL). Uttagsbeskattning ska ske i Kalles verksamhet avseende överlåtelsen av den tillgången till underpris.

b)

Nej. Sedan 1998 begränsas inte reglerna om (kvalificerade) underprisöverlåtelser i 23 kap. IL till underprisöverlåtelser nödvändiga vid omstruktureringar (se ILHS avsnitt 14.4.1). Om Kalle hade överlåtit hela sin näringsverksamhet till Pelles AB Z, hade 23:17-kravet också varit uppfyllt. Då hade fråga varit om en kvalificerad underprisöverlåtelse, och undantag från uttagsbeskattning hade gällt.

c)

Denna underprisöverlåtelse ska anses ha skett till skattemässigt värde (210 000 kr). Ett pris under skattemässigt värde anses normalt sett inte innebära en verklig förlust. Därför stipulerar 23:10 första men. IL att överlåtelsen ska behandlas som om tillgången avyttras mot en ersättning som motsvarar det skattemässiga värdet. Det ger ett skattemässigt nollresultat för Kalle ($210\,000 - 210\,000 = 0$), i stället för en skattemässig förlust. Pelles AB Z ska i sådant fall enligt 23:10 andra men. IL anses ha förvärvat tillgången för samma belopp, 210 000 kr, och inte för 150 000 kr (jfr ILHS avsnitt 14.4.1).

d 1)

Nej. Reglerna i 23 kap. IL om undantag från uttagsbeskattning vid kvalificerade underprisöverlåtelser tar sikte på att skattemässiga övervärden (obeskattade värden) ska kunna överföras utan sådan beskattning (enligt bestämmelserna i 22 kap. IL). I detta fall föreligger en latent förlust hos Kalle om 60 000 kr ($210\,000 - 150\,000$), och inte något skattemässigt övervärde. Att Kalle tar en större förlust genom att sälja tillgången för 100 000 kr, dvs. under marknadsvärdet, förändrar inte att reglerna i 23 kap. IL avser en annan situation (överföring av obeskattade värden) och således inte aktualiseras (se ILHS avsnitt 14.4.1).

d 2)

Om priset sätts till det skattemässiga värdet, 210 000 kr, gör Kalle ett skattemässigt nollresultat på försäljningen av tillgången till AB Z, som därmed övertar den latent förlusten om 60 000 kr. Den realiseras om Pelle bestämmer att AB Z ska vidareförsälja tillgången. Latenta förluster torde kunna överföras genom att priset vid en överlåtelse sätts lika med det skattemässiga värdet (se ILHS avsnitt 14.4.1).

e)

Ja. Överskottet i näringsverksamhet på vilket egenavgifter (28,97 %) ska erläggas av Kalle ökar (se 3 kap. 1-3 §§ SAL).

f 1)

Nej. Underprissättning föranleder inte omsättning i form av uttag avseende varan (specialinstrumentet) enligt 2 kap. 2 § första st. 1 ML. För att omsättning genom uttag ska aktualiseras måste det vara fråga om överlåtelse utan ersättning (gratistillhandahållande). [Jfr även svaret på fråga 1 b 1 ovan.]

f 2)

Det är riktigt att moms inte utgår på ersättningen för tillgången i detta fall, men motiveringen är felaktig.

- I samband med förslaget om att inkomstskattemässig uttagsbeskattning ska kunna underlåtas även vid överlåtelse av enstaka tillgång i vissa fall diskuterades också om en ändring av sådan innebörd skulle göras i 3 kap. 25 § ML (numera 2 kap. 1 b § ML), men lagstiftaren tog inte ställning i frågan (se prop. 1998/99:15 s. 173). Således får rättsläget uppfattas som att fråga ska vara om överföring av samtliga tillgångar eller del därav (verksamhetsgren), för att undantag enligt 2:1 b ML ska aktualiseras [se art. 19 i mervärdesskattedirektivet (2006/112/EG)].
- Det är i stället en annan regel i ML som medför att överlåtelsen av specialinstrumentet undantas från skatteplikt, nämligen 3 kap. 24 § första st. 1 ML. Kalles verksamhet omfattas av undantag från skatteplikt för tandvård i 3 kap. 4 och 6 §§ ML. Det innebär att Kalle vid förvärvet av det inventarium (anläggningstillgång) som specialinstrumentet utgör inte hade avdragsrätt för ingående moms. Därför undantas överlåtelse av sådan anläggningstillgång från skatteplikt enligt 3 kap. 24 § första st. 1 ML.

Svar på övningsexempel 3

Ja. I detta fall föreligger ingen avyttring till marknadsvärde. Den förhärskande uppfattningen är att en överlåtelse i form av apport av näringstillgångar till ett eget bolag inte ska ses som en ersättning. Annars skulle syftet med reglerna i 23 kap. IL om undantag från uttagsbeskattning, vilket är att underlätta bl.a. omstruktureringar, elimineras. Frågan om hur ett tillskott ska behandlas är dock oklar enligt förarbetena (till de regler om överlåtelse av tillgångar till underpris som idag återfinns i 53 kap. IL). Där anges emellertid att "[m]ycket talar ... för att ett tillskott inte är att jämställa med avyttring till marknadsvärde. Praxis godtar att näringstillgångar lämnas som tillskott till ett aktiebolag. I detta fall står det klart att avyttring till marknadsvärde inte föreligger. Beskattning till marknadsvärde kan endast ske genom uttagsbeskattning, vilket normalt underlåts." (se prop. 1998/99:15 s. 174 och 175. Se även ILHS avsnitt 14.4.1).

Svar på övningsexempel 4

a 1)

För en enskild näringsidkare såsom Kalle räknas kapitalvinster och kapitalförluster på en näringsfastighet inte till inkomstslaget näringsverksamhet utan till inkomstslaget kapital, enligt 13 kap. 6 § första stycket IL (jfr även ILHS avsnitt 12.5). I inkomstslaget kapital finns inte någon uttagsbeskattningsregel (jfr ILHS avsnitt 14.4.1.2 och även prop. 1998/99:15 s. 175).

- Om det inte hade varit så att fastighetsförsäljningen innebar att förmögenheten hos Kalles AB ökade, hade en verklig kapitalförlust redovisats i inkomstslaget kapital av Kalle. Kapitalförlusten hade i så fall varit försäljningspriset minus omkostnadsbeloppet, vilket normalt motsvarar anskaffningsutgiften och förbättringsutgifterna (se 44 kap. 14, 23 och 24 §§ IL). Av 53 kap. 1 § och 2 § första stycket första meningen IL följer att reglerna i 53 kap. 2-9 §§ gäller i inkomstslaget kapital om en fysisk person säljer tillgångar till underpris till ett företag, t.ex. AB, som denne eller någon närstående är delägare i (53 kap. 1 § första stycket IL). Försäljningspriset (2 000 000 kr) understiger marknadsvärdet (2 500 000 kr) och frågan är om det också understiger omkostnadsbeloppet: I så fall gäller bestämmelserna i 3-5 §§ i 53 kap. IL. Eftersom det är en näringsfastighet som överläts, ska dess skattemässiga värde anses som omkostnadsbelopp, dvs. 2 100 000 kr (53 kap. 4 § första meningen IL). Försäljningspriset (2 000 000 kr) understiger således både marknadsvärdet (2 500 000 kr) och omkostnadsbeloppet (2 100 000 kr), och därför ska ersättningen motsvara omkostnadsbeloppet 2 100 000 kr (eftersom det är lägre än marknadsvärdet). Se 53 kap. 3 § IL. Dessutom aktualiseras för inkomstslaget näringsverksamhet en bestämmelse i 53 kap. 4 § andra meningen IL, nämligen av innebörd att bestämmelserna om återföring av avdrag för utgifter för förbättrande reparationer och underhåll i 26 kap. 2 och 10 §§ IL inte ska tillämpas.

- I inkomstslaget kapital redovisar således Kalle 0 kr (2 100 000 – 2 100 000). Därmed uppstår ett nollresultat i inkomstslaget kapital avseende fastighetsförsäljningen, dvs. varken vinst eller förlust (jfr även ILHS avsnitt 14.4.1.2). Bestämmelserna om återföring av avdrag för utgifter för förbättrande reparationer och underhåll i 26 kap. 2 och 10 §§ IL ska inte tillämpas (53 kap. 4 § andra meningen IL). Sådana utgifter under innehavstiden har varit 150 000 kr, men de ska inte återföras till beskattning i inkomstslaget näringsverksamhet.
- Avyttringen av näringsfastigheten medför dock att gjorda värdeminskingsavdrag på byggnader och markanläggningar under innehavstiden ska återföras till beskattning i inkomstslaget näringsverksamhet (se 26 kap. 2 § första stycket 1 IL och jfr även ILHS avsnitt 12.5). Således ska Kalle återföra 100 000 kr till beskattning i näringsverksamhet, men alltså inte förbättringsutgifterna (vilket i stället hade varit fallet om köparen hade varit en fysisk person). Att kapitalvinster på näringsfastigheter beskattas i inkomstslaget kapital, medan avdrag har skett i inkomstslaget näringsverksamhet under innehavstiden för värdeminskingsavdrag och förbättrande reparationer och underhåll, ska inte göra det lönsamt skattemässigt för en näringsidkare att köpa fastigheter med stort reparationsbehov, reparera dem och sälja dem (jfr ILHS avsnitt 12.5).

I 53 kap. 6-8 §§ IL finns sedan 1998 särskilda regler om uttagsbeskattning. Det gäller överlåtelser direkt eller indirekt till utländska juridiska personer av kapitalvinstbeskattade tillgångar (se ILHS avsnitt 14.4.1.2). Det är det emellertid inte fråga om i detta fall, varför

Kalle redovisar ett nollresultat i inkomstslaget kapital och återförda värdeminskingsavdrag om 200 000 kr i inkomstslaget näringsverksamhet.

a 2)

Svaret är nej på den första frågeställningen. Oavsett om fråga är om omsättning mot ersättning eller genom uttag av vara (fastighet) enligt 2:1 första st. 1 eller 2 ML, gäller undantag från skatteplikt för omsättning av fastigheter, enligt huvudregeln om undantag på fastighetsområdet i 3 kap. 2 § första st. ML (jfr även svaret på fråga 1 b 2 ovan). Beträffande återföringen av värdeminskingsavdrag i inkomstslaget näringsverksamhet blir återförda sådana avdrag en intäkt om 100 000 kr i näringsverksamhet hos Kalle. Emellertid är det en skatteteknisk åtgärd enligt IL som inte berör ML. Intäkten motsvarar inte någon omsättning i form av ersättning eller uttag för vara eller tjänst enligt 2 kap. ML, och således blir det inte någon mervärdesbeskattning avseende beloppet. Enkelt uttryckt: Det föreligger inte någon nyttighetsöverföring som motsvarar det återförda avdraget.

Det som skulle kunna aktualiseras momsmässigt i samband med fastighetsförsäljningen är i stället reglerna om jämkning av ingående moms avseende investeringsvaror enligt 8 a kap. ML, men det är i så fall något som bedöms självständigt för sig enligt dessa regler utan påverkan från IL och återföringsfrågan inkomstskattemässigt sett.

b)

I inkomstslaget kapital ska 90 % av den enskilda näringsidkarens kapitalvinsten på en näringsfastighet tas upp (se 45:33 första st. IL och jfr även ILHS avsnitt 12.5).

Om en enskild näringsidkare bedriver yrkesmässig handel med fastigheter, beskattas vinsten däremot i inkomstslaget näringsverksamhet (jfr ILHS avsnitten 8.21 och 12.5).

I detta fall är Kalle inte fastighetshandlare, och således ska han ta upp 450 000 kr (90 % x 500 000) av vinsten i inkomstslaget kapital med anledning av fastighetsförsäljningen. Kalles avyttring av näringsfastigheten medför dessutom att gjorda värdeminskingsavdrag på byggnader och markanläggningar under innehavstiden ska återföras till beskattning i inkomstslaget näringsverksamhet (se 26 kap. 2 § första stycket 1 IL och jfr ILHS avsnitt 12.5).

Svar på övningsexempel 5

a)

HFD har i förhandsbeskedet RÅ 2006 ref. 57 ansett att den allmänna definitionen av verksamhetsgren i 2:25 IL är avgörande och att uttrycket "samtliga tillgångar" i 38 kap. 2 § 1 IL inte ska ges någon självständig betydelse. Även om inte samtliga tillgångar i verksamhetsgrenen överförs till AB Y, omfattas AB X överlåtelse av reglerna om undantag från omedelbar beskattning om verksamhetsgrenen lämpar sig att avskiljas till en självständig rörelse.

b)

Skatteverket anser att det inte finns täckning i ordalydelsen av 38 kap. 2 § IL för uttalandena i förarbetena om sammansatta transaktioner. Ersättningen för samtliga tillgångar eller en verksamhetsgren måste vara marknadsmässig, för att verksamhetsavyttring enligt 38 kap. IL ska kunna anses föreligga. Den uppfattningen beror kanske inte så mycket på själva lagtexten i 38:2 IL, utan kan anses följa av att förarbetena behandlar fall av regelkonkurrens (regelkollision) utifrån en struktur där underprisöverlåtelsereglerna (idag 23 kap. IL) ställs mot övriga uppskavsregler på ett sådant sätt att lagstiftaren får uppfattas ha utgått från att om inte exempelvis andelsbyte eller verksamhetsavyttring föreligger ska – förutsatt givetvis att villkoren är uppfyllda – underprisöverlåtelsereglerna tillämpas (se prop. 1998/99:15 s. 248ff). Därmed bör i förevarande fall där ersättningen understiger marknadsvärde endast prövas om reglerna i 23 kap. IL om kvalificerade underprisöverlåtelser är uppfyllda. Reglerna om omstruktureringar genom verksamhetsavyttringar (38 kap. IL), partiella fissioner (38 a kap. IL) och andelsbyten (48 a och 49 kap. IL) har det gemensamt att de – i motsats till reglerna om kvalificerade underprisöverlåtelser – förutsätter att marknadsmässig ersättning utgår för vad som överförs. Resonemang om sammansatta transaktioner bör således inte vara giltiga på det sätt som anförs på s. 290 i prop. 1998/99:15. Lagtexten (38:2 IL) tillsammans med hur fall av regelkollisioner på området behandlas i förarbetena kan anses innebära att det ligger en motsättning i vad som sägs på s. 290 jämfört med s. 248 i prop. 1998/99:15.

c 1)

- AB Y benämns här *det övertagande företaget* och inte det köpande företaget (se 38 a kap. 2 § 1 IL). Det räcker således med att AB Y övertar tillgångarna från AB X.
- AB X ska som överlåtande företag *behålla minst en verksamhetsgren* (se 38 a kap. 2 § 2 IL). Därav bestämmningen att fissionen ska vara partiell. En verksamhetsavyttring kan däremot avse hela verksamheten.
- Ersättningen ska lämnas till *ägarna av andelarna i AB X* och inte till AB X (se 38 a kap. 2 § 3 och 4 IL).
- Ersättningen ska lämnas i form av andelar i AB Y eller *i pengar* (se 38 a kap. 2 § 4 IL). Verksamhetsavyttringar sker däremot enbart mot ersättning i andelar i det köpande företaget. [I ILHS avsnitt 14.4.5 berörs inte särskilt alternativet med ersättning i pengar.]
- Dessutom återfinns inte ordet *ombildning* i 38 a kap. 2 § IL – jfr 38:2 IL där det uttryckligen anges att en verksamhetsavyttring ska avse en ombildning.

c 2)

Ja.

AB X

- Om villkoren är uppfyllda ska AB X (det överlåtande företaget) enbart ta upp som intäkt avseende den partiella fissionen de skattemässiga värdena avseende den eller de verksamhetsgrenar som övergår till AB Y (se 38 a kap. 10 och 11 §§ IL). På samma sätt som vid en verksamhetsavyttring (jfr 38:10 IL) är det således skattemässiga värden som ska räknas som intäkt avseende näringstillgångar (verksamhetsgren/-ar) som överförs,

vilket innebär ett nollresultat skattemässigt för AB X (skattemässiga värdet på verksamhetsgrenen/-ar blir både intäkt och kostnad=0).

Delägarna i AB X

- Delägarna i AB X anses erhålla andelarna i AB Y (ersättningen) som en utdelning från AB X vid partiell fission. Det följer av 42 kap. 16 b § IL, där det också anges att sådan utdelning inte ska tas upp som inkomst av kapital av delägarna. (OBS! Även om villkoren för uppskjuten beskattning på företagsnivå inte uppfylls, kan de vara uppfyllda på delägarnivå – se ILHS avsnitt 14.4.5)

d)

Nej. Rätten att göra underskottsavdrag är personlig och kan inte överföras till annan (se 38:17 och 38 a:17 IL. Jfr även 40:2 IL och ILHS avsnitten 14.4.4 och 14.6).

e)

En fastighet som innehas av juridisk person räknas alltid – dvs. oavsett användning – som näringsfastighet (se prop. 1989/90:110 Del 1 s. 501).

f)

Nej. Enbart innehav av andelar kan inte utgöra en verksamhetsgren, enligt prop. 1998/99:15 s. 287 [se även RÅ 2001 not. 24, RÅ 2003 not. 132 och RÅ 2004 ref. 1]. Överlåts endast andelar, aktualiseras reglerna om andelsbyten, dvs. 48 a och 49 kap. IL (se prop. 1998/99:15 s. 287). 48 a kap. IL gäller för fysiska personers andelsbyten. 49 kap. IL gäller i huvudsak endast lagerandelar och aktiebolags marknadsnoterade andelar, eftersom koncerninterna andelsöverlåtelser omfattas av skattefriheten på näringsbetingade andelar (25 a kap. IL) och gör andelsbytesreglerna i 49 kap. onödiga i sådana fall (se ILHS avsnitt 14.4.2).

g)

Nej. Överlåtelse av en verksamhetsgren eller en fusion av bolag bör typiskt sett omfattas av undantaget från omsättning enligt 2 kap. 1 b § ML på tillgångar som överlåts i samband med överlåtelse av verksamhet eller del därav (verksamhetsgren) eller i samband med fusion eller liknande förfarande. Emellertid bör beaktas att det förutsätter uppfyllelse av *mervärdesskattens egna krav på kontinuitet*: Överförd verksamhet eller verksamhetsgren ska i princip återuppstå oförändrad i mervärdesskatterättsligt hänseende hos förvärvande eller övertagande företag. [Se RÅ 2001 not 97-99 och t.ex. Kristoffersson 2001 s. 361-367.] Aktieförsäljningar eller andelsbyten omfattas av undantag från skatteplikt avseende omsättning av aktier, andra andelar och fordringar i 3 kap. 9 § ML.

Mervärdesskatt

Svar på övningsexempel 1

Principen om en generell avdragsrätt, reciprocitetsprincipen och övervältringsprincipen kan, som beståndsdelar i mervärdesskatteprincipen enligt EU-rätten, utläsas ur art. 1.2 enligt följande:

- *Första st. i art. 1.2 lyder:* ”Principen om det gemensamma systemet för mervärdesskatt innebär tillämpning på varor eller tjänster av en allmän skatt på konsumtion som är exakt proportionell mot priset på varorna och tjänsterna, oavsett antalet transaktioner som äger rum under produktions- och distributionsprocessen före det led där skatt tas ut.” Första st. kan – jämte andra st. – sägas uttrycka övervältringsprincipen.
- *Andra st. i art. 1.2 lyder:* ”På varje transaktion skall mervärdesskatt, beräknad på varornas eller tjänsternas pris enligt den skattesats som är tillämplig på sådana varor eller tjänster, vara utkrävbar efter avdrag av det mervärdesskattebelopp som burits direkt av de olika kostnadskomponenter som utgör priset.” Andra st. kan – jämte första st. – sägas uttrycka principen om en generell avdragsrätt, reciprocitetsprincipen och övervältringsprincipen (se även art. 167 i mervärdesskattedirektivet, där det reciproka också uttrycks tidsmässigt sett).
- *Tredje st. i art. 1.2 lyder:* ”Det gemensamma systemet för mervärdesskatt skall tillämpas till och med detaljhandelsledet.” Tredje st. bestämmer – jämte första st. – omfattningen av mervärdesskatten, genom att inkludera alla producenter och distributörer av varan eller tjänsten till och med detaljhandlaren. I slutändan betalar sålunda konsumenten till följd av övervältring av moms led för led i kedjan av företag (förädlingskedjan), ett pris inklusive utgående moms på det totala förädlingsvärdet av varan eller tjänsten.

Principen om en generell avdragsrätt, reciprocitetsprincipen och övervältringsprincipen bildar mervärdesskatteprincipen. Genom att dessa grundprinciper upprätthålls blir momsen neutral i så måtto att den i sig inte påverkar konkurrensen på grund av olikheter i mervärdesbeskattningen beträffande de företag eller varor eller tjänster som ingår i kedjan. Mervärdesskatteprincipen innebär sålunda att vad som beskattas är, till skillnad från vad som gäller för andra flerledsskatter, endast summan av de mervärden som skapas inom respektive företag (ekonomisk verksamhet). Konsumenten träffas sålunda som skattebärare av momsen på det totala mervärdet på den i förädlingskedjan producerade varan eller tjänsten.

De nyss beskrivna grundprinciperna för momsen enligt EU-rätten kan förslagsvis illustreras med följande exempel, där förädlingen av en vara fram till konsument sker i en kedja av företagare bestående av en fabrikant, en grossist och en detaljist:

1. *Fabrikanten* som tillverkar varan sätter ett pris på den om 80 kr och det ska täcka kostnaderna och ge en vinst. Den generella momssatsen om 25 procent enligt 7 kap. 1 § första st. ML antas vara tillämplig. Fabrikanten debiterar utgående moms 20 kr i fakturan till grossisten (pris 80 kr + utgående moms 20 kr=100 kr inklusive moms) och redovisar i momsdeklaration till SKV,
 - Utgående moms, 20 kr.

2. *Grossisten* gör, vid sin vidareförsäljning av varan till detaljisten, ett påslag om 40 procent för täckande av kostnader utöver inköpskostnaden samt för vinst. Priset blir 112 kr exklusive moms ($1,4 \times 80$), och utgående moms 28 kr ($0,25 \times 112$). Grossisten debiterar utgående moms 28 kr i fakturan till detaljisten och redovisar i momsdeklaration till SKV,
 - Utgående moms 28 kr och
 - Ingående moms 20 kr samt
 - Skatt att betala 8 kr.

3. *Detaljsten* gör, vid sin vidareförsäljning av varan till konsumenten (slutkunden), ett påslag om 75 procent för täckande av kostnader utöver inköpskostnaden samt för vinst. Priset blir 196 kr exklusive moms ($1,75 \times 112$), och utgående moms 49 kr ($0,25 \times 196$). Detaljsten debiterar utgående moms 49 kr i fakturan till slutkunden (konsumenten) och redovisar i momsdeklaration till SKV,
 - Utgående moms 49 kr och
 - Ingående moms 28 kr samt
 - Skatt att betala 21 kr.

4. *Konsumenten* (slutkunden) står utanför momssystemet och saknar avdragsrätt för moms, och träffas därmed som skattebärare av momsens på hela förädlingsvärdet av varan, 49 kr. Staten har fått in samma belopp totalt sett, genom att företagen i förädlingskedjan fram till konsumenten har betalat till SKV 20 kr (Fabrikanten) + 8 kr (Grossisten) + 21 kr (Detaljsten)=49 kr.

Ett belopp om 49 kr är sålunda den moms som totalt sett övervältras på konsumenten i slutändan, genom att en avdragsrätt hos ett företag motsvaras av en skattskyldighet hos ett annat i förädlingskedjan (reciprocitet). Genom att avdragsrätten för inblandade företag inte är begränsad i mitt exempel, utan principen om en generell sådan rätt antas gälla för samtliga inblandade företag, uppkommer ingen kumulativ effekt, dvs. ingen skatt-på-skatt-effekt. Mervärdesskatteprincipen fungerar därmed idealt genom att principerna för avdragsrätt, reciprocitet och övervältring enligt art. 1.2 i mervärdesskattedirektivet fungerar så allmänt (generellt) som möjligt för de inblandade. Momsen blir neutral om olika fabrikanter, grossister och detaljister hanterar skatten på samma sätt som i exemplet. Detsamma gäller om någon aktör i förädlingskedjan gör omsättningar av varor eller tjänster som omfattas av undantag från skatteplikt enligt någon av reglerna i 3 kap. ML eller av någon av de båda reducerade momssatserna i 7 kap. 1 § andra och tredje st. ML. En neutral skatt uppnås om konkurrenterna till en sådan aktör omfattas av samma undantag eller reducerade momssats i sina verksamheter. Momsen på priset till slutkunden (konsumenten) blir högre eller lägre enbart på grund av olikheter mellan nämnda aktörer beträffande deras kostnader eller påslag. Konsumenten väljer sålunda inte en leverantör framför de andra beroende på olikheter i beskattningssituationen mellan olika leverantörer av varan, vilket visar att momsens påslag är neutral.

Svar på övningsexempel 2

a)

Detta är en vanlig diskussion med Skatteverket. De flesta bokförare, revisor och jurister på området brukar godta att en momshöjning ska beräknas med tillämpning av själva skattesatsen 25 % på oredovisade intäkter. Om oredovisade intäkter förekommit, är det en viss logik i att då också momsens påslag är oredovisad. Nu är det emellertid inte fråga om en sådan situation, utan om att

redovisade belopp har råkat faktureras felaktigt utan momsdebitering och ska rättas. HFD har klarlagt nu ifrågavarande situation genom HFD 2012 ref. 56 I. HFD ansåg att beträffande sådan rättelse i efterhand är det ”mest förenligt med principen att mervärdesskatten inte ska belasta den skattskyldige själv, och med bestämmelsen att mervärdesskatt inte ska ingå i beskattningsunderlaget, att det belopp som åtgår för att betala skatten inte beläggs med mervärdesskatt”. Därför ansåg HFD att beloppet som ska åtgå till att betala moms i efterhand inte ska inräknas i beskattningsunderlaget. Beskattningsunderlaget ska enligt HFD därmed bestämmas till den ersättning som bolaget i fråga uppburet minskad med 20 %. Antag att 100 erhållits från kund. $100 - 20\% \times 100 = 100 - 20 = 80$. På ett beskattningsunderlag motsvarande 80 ska således bolaget i efterhand erlægga moms till staten med 20, dvs. skattesatsen $25\% \times 80$. Bolaget ska inte erlægga moms med 25 % på uppburet belopp om 100, vilket skulle ha blivit ett skattebelopp om 25 ($25\% \times 100$). HFD:s avgörande, som innebar en ändring av kammarrättens dom, är viktigt, eftersom det befäster den grundläggande tanken om att momsen inte ska leda till s.k. kumulativa effekter, dvs. grundtanken att skatt-på-skatt-effekter inte ska uppkomma beträffande momsen.

b)

I enlighet med lydelsen av 7 kap. 2 § ML före den 1 januari 2003, dess lydelse enligt SFS 1996:661, skulle procentsatsen bli 10,71 när skattesatsen är 12 % respektive 5,66 när skattesatsen är 6 %. Av lagrummets lydelse före den 1 januari 2003 följer också att procentsatsen i fråga blir 20 när den generella skattesatsen 25 % är tillämplig. Matematiken i sammanhanget är inte helt enkel, och det visar sig av att från början angavs 5,67 procent när skattesatsen är 6 procent (se lydelsen av 7:2 ML enligt SFS 1995:1365). Nu uttalas inte i 7:2 ML något som ger direkt stöd för hur många procent på ett belopp inklusive moms som motsvarar de olika skattesatserna. Emellertid bör HFD 2012 ref. 56 I, som gällde den generella skattesatsen, innebära att procentsatsen 10,71 gäller för att beräkna skatten på belopp inklusive moms när den reducerade skattesatsen 12 % är tillämplig på aktuell vara eller tjänst respektive att procentsatsen 5,66 gäller för att beräkna skatten på belopp inklusive moms när den reducerade skattesatsen 6 % är tillämplig.

c)

Enligt 11 kap. 8 § 9 och 10 ML ska tillämplig mervärdesskattesats och det mervärdesskattebelopp som ska betalas anges i en faktura. Skattesatserna är 25, 12 eller 6 % - inte 20, 10,71 och 5,66 %. Det framgår emellertid inte av HFD 2012 ref. 56 I om det för avgörandet hade någon betydelse huruvida bolaget som felaktigt fakturerat utan moms hade möjlighet att efterfakturera sina kunder. Det brukar vara ett argument i Skatteverkets revisionspromemorior att den som har sådan möjlighet ska betala moms med ett belopp motsvarande tillämplig skattesats multiplicerad med uppburet belopp från kund. HFD 2012 ref. 56 I bör anses innebära att sådana resonemang inte längre är giltiga. Om den generella skattesatsen 25 % är tillämplig, ska den som efterfakturerar sina kunder med moms först minska uppburet belopp med 20 % och sedan specificera i rättelsefakturan skatten med angivande av tillämplig mervärdesskattesats 25 %. Om uppburet belopp var 100 kr, ska vederbörande först minska det beloppet med 20 kr för att i fakturan ange ett beskattningsunderlaget om 80 kr, ett skattebelopp om 20 kr och tillämplig mervärdesskattesats 25 %. I fakturan anges att totalbeloppet 100 kr redan är betalt. Om kunderna är företag som själva har avdrags- eller återbetalningsrätt för ingående moms, kan de i enlighet med 8:5 ML inte utöva avdrags- eller återbetalningsrätten utan att erhålla ett momsberättigande underlag (faktura).

Om däremot kunderna går med på att moms ska debiteras i efterhand på erlagt belopp, bör det vara möjligt. Det viktiga är att den skattskyldige inte ska behöva betala utgående moms i efterhand genom att sänka sitt resultat, om det är möjligt att undvika. Det vore i strid med mervärdesskatteprincipen enligt art. 1.2 i mervärdesskattedirektivet. Därför bör parterna kunna överenskomma att säljaren ska efterdebitera köparen med 25 kr utöver tidigare fakturerade 100 kr, dvs. i rättelsefakturan anges då pris 100 kr plus mervärdesskatt 25 kr och att mervärdesskattesatsen 25 % tillämpas (samt att 100 kr redan har betalats avseende totalsumman 125 kr).

Svar på övningsexempel 3

a)

Ja. Sedan 2008 (SFS 2007:1376) gäller, enligt 1 kap. 1 § tredje st. och 2 e § ML, att den som felaktigt anger ett belopp i en faktura eller liknande handling som moms är betalningsskyldig. Vederbörande betecknas i det sammanhanget som *betalningsskyldig* och inte som skattskyldig, eftersom beloppet i fråga inte är en äkta moms. [Se även art. 203 i mervärdesskattedirektivet (2006/112/EG).]

b)

Nej. Det är inte en äkta moms. Av 8 kap. 2 § första st. ML följer att ingående skatt avser det fallet att motsvarande belopp har medfört *skattskyldighet* för den från vilken varorna eller tjänsterna förvärvats. Att motparten är *betalningsskyldig* och har betalat belopp till staten förändrar inte detta. Mottagaren av fakturan kan inte göra momsavdrag för det belopp som motparten felaktigt betecknat som moms i fakturan.

c)

Enligt 13 kap. 28 § ML kan vederbörande utfärda en kreditnota och sänkt utgående moms i momsdeklarationen för den redovisningsperiod varunder kreditnotan har utfärdats.

d)

Nej. Avgörande för möjligheten att utöva avdrags- eller återbetalningsrätten är enligt 8 kap. 5 § ML att vederbörande har mottagit ett moms bärande underlag (faktura), inte att motparten också ska ha betalat debiterad moms till staten. Se SOU 1964:25 s. 382, där det framgår att avdragsrätt för ingående mervärdesskatt förutsätter att skattskyldighet uppkommit hos medkontrahenten, men inte att denne har fullföljt sin redovisnings- och betalningsskyldighet till staten. Det är förenligt med reciprocitetsprincipen i art. 1.2 andra st. i mervärdesskattedirektivet (2006/112/EG), där det stipuleras att momsen på kostnadskomponenterna ska dras och av samma princip såsom den kommer till uttryck i art. 167 i mervärdesskattedirektivet, där det anges avdragsrätten inträder vid den tidpunkt då den avdragsgilla skatten blir utkrävbar. Således ska skattskyldigheten ha inträtt för motparten, för att kund i fråga med avdrags- eller återbetalningsrätt i sin verksamhet ska kunna utöva avdrags- eller återbetalningsrätten i fråga, men det krävs inte att motparten faktiskt har betalat momsen till staten.

e)

(Synpunkter på obehörig vinst-frågan etc.)

Skatteverket blandar sig inte i vad som gäller mellan säljaren och köparen med anledning av de beskattningsåtgärder som verket vidtar. Det är viktigt att föregripa civilrättsliga problem beträffande skatt genom att ta in en skatteklausul i avtal mellan säljare och köpare. Ange i skatteklausulen att säljaren respektive köparen ska ha rätt till kompensation från motparten för det fall ett beslut från Skatteverket innebär en negativ beskattningsåtgärd för en part. Det är lämpligt att ange att kompensationen ska vara oberoende av om beskattningsåtgärden överklagas samt att den ska utgå oavsett vilka åtgärder motparten vidtar avseende eventuella beskattningsåtgärder på sin sida. [Detta är mycket översiktligt beskrivet och givetvis påverkas innehållet i klausulen med avseende på den ena eller andra partens skyldigheter därvidlag av förhandlingen mellan parterna i samband med avtalsskrivningen.]

Svar på övningsexempel 4

a)

Huvudregeln enligt art. 174.1 i mervärdesskattedirektivet är att använda årsomsättningen som fördelningsgrund: den avdragsgilla andelen ska vara ett bråk bestående av årsomsättningen avseende avdrags- eller återbetalningsberättigande omsättning (dvs. skattepliktig och kvalificerat undantagen omsättning) i täljaren och i nämnaren den totala årsomsättningen avseende båda kategorierna (skattepliktig och kvalificerat undantagen omsättning samt okvalificerat undantagen omsättning).

Medlemsstaterna tillåts att använda andra fördelningsgrunder (se art. 173.2 i mervärdesskattedirektivet).

Skatteverket brukar anse att uppdelningen efter skälig grund av ingående moms som belöper på gemensamma kostnader lämpligen kan ske utifrån omsättningen i vardera verksamhetsgren (dvs. huvudregeln enligt art. 174.1 i direktivet), men att även andra fördelningsgrunder kan komma i fråga, t.ex. lönekostnaderna i vardera verksamhetsgren, ianspråktagna utrymmen, använd timtid för en maskin etc. Dessutom brukar verket anse att det i vissa fall kan finnas skäl att tillämpa flera olika fördelningsgrunder för samma företag, t.ex. en fördelningsgrund för moms på anskaffningskostnad för en byggnad, en annan för en maskin, en tredje för gemensamma kostnader i övrigt.

b)

Enligt den s.k. 95 %-regeln i 8 kap. 14 § första st. ML får:

- ingående moms avseende gemensamt förvärv som till mer än 95 % ska användas i den verksamhetsgren som medför avdrags- eller återbetalningsrätt* dras av till fullo (100 %) eller
- ingående moms som inte överstiger 1 000 kr för ett visst gemensamt förvärv dras till fullo (100 %) om mer än 95 % av omsättningen i verksamheten medför avdrags- eller återbetalningsrätt.*

*Lagtexten i 8:14 första st. ML använder begreppet *skattskyldighet*, men i Skatteverket brukar i sin handledning använda *skattskyldighet eller rätt till återbetalning i vissa fall*. Skatteverkets uttryckssätt är bättre. Kanske borde även denna skrivning i ML revideras. En mer genomgripande revidering av ML bör ske beträffande bruket av skattskyldighetsbegreppet, där det inte överensstämmer med direktivets beskattningsbar person. Skattskyldig motsvarar i stället direktivets betalningsskyldig. I t.ex. huvudregeln beträffande avdragsrätten, art. 168 a), och i art. 169 ang. återbetalningsrätt använder direktivet beskattningsbar person för den som har rätt till avdrag eller återbetalning. ML:s skrivning i detta hänseende är sannolikt en kvarleva från ML:s föregångare, lag (1968:430) om mervärdeskatt (GML), där skattskyldig användes såtillvida att de som i ML beskrivs som återbetalningsberättigade kunde benämnas tekniskt skattskyldiga (se prop. 1993/94:99 s. 125 och 223 ang. 2 § första st. 2 GML). Trots 8:14 andra st. ML, borde inte återbetalningsrätten för sammanhanget beskrivas självständigt? Detta är inget att fördjupa sig i, men notera att begreppet skattskyldig i ML enbart används om den som ska erlägga utgående moms (se huvudregeln 1 kap. 2 § första st. 1 med hänvisning till 1 kap. 1 § första st. 1 jämförda med 1 kap. 8 § första st. ML samt prop. 1993/94:99 s. 125).

Svar på övningsexempel 5

a 1)

Ett utlägg är en utgift som görs för annans räkning. Utgiften för taxiresan är ett förvärv i den egna advokatverksamheten. Kunden (klienten) är inte betalningsskyldig gentemot tredje man, taxiföretaget.

a 2)

- Nej. Advokaten bedriver inte taxiåkeriverksamhet. Det är grundläggande att en säljare av en vara eller tjänst omfattas reglerna avseende sin egen prestation och att det inte finns någon koppling därvidlag till vilka regler som gäller för företag som är leverantörer till denne. Advokatens tjänster omfattas av den generella skattesatsen 25 %, enligt 7 kap. 1 § första st. ML, och ingenting annat.
- I advokatverksamheten görs avdrag för ingående moms på utgiften till taxiföretaget. Antag att utgiften var 106 kr varav moms 6 kr. I advokatverksamheten bokförs 106 kr kredit kassa, 6 kr debet ingående moms och 100 kr debet på ett kostnadskonto. Utgiften exklusive moms, 100 kr, blir en del av kostnaderna i advokatverksamheten. 100 kr kommer att ingå som ett kostnadselement i beskattningsunderlaget när advokaten fakturerar sitt arvode till klienten, dvs. 100 kr ingår i beskattningsunderlaget som omfattas av den generella skattesatsen 25 %. Advokaten redovisar i momsdeklarationen ingående och utgående moms, där 6 kr ingår på raden för ingående moms för redovisningsperioden (rad 48) och momsen på arvodet ingår i utgående moms på raden för utgående moms som omfattas av skattesatsen 25 % (rad 10). Arvodet exklusive moms redovisas på raden för beskattningsunderlaget avseende perioden (rad 05). På rad 49 i momsdeklarationen redovisas skatt att betala eller att återfå för redovisningsperioden (skatt att betala om utgående moms > ingående moms; skatt att återfå om utgående moms < ingående moms).

b)

Ja. Enligt 7 kap. 3 c § första st. ML förstås med ersättning allt det som säljaren har erhållit eller ska erhålla för varan eller tjänsten från köparen eller en tredje part, inbegripet sådana bidrag som är direkt kopplade till priset för varan eller tjänsten.

Detta gäller sedan den 1 januari 2003. Då infördes skrivningen om tredje part och bidrag i 7 kap. 3 a § genom SFS 2002:1004. Den 1 januari 2008 ändrades beteckning 3 a § till 3 c § i 7 kap. ML, genom SFS 2007:1376.

Ett exempel på bidrag som ska läggas till beskattningsunderlaget är om en livsmedelshandlare köper in en reklamtjänst från en reklambyrå (X), t.ex. pappersskyltdockor med reklam för ett visst godismärke, och godisfabrikanten bidrar för reklamåtgärden genom att skicka ett bidrag till X. Då ska X beskattningsunderlag för moms avseende reklamtjänsten utgöras av ersättningen från livsmedelsbutiken och bidraget från godisfabriken.

c)

Beträffande vidarefakturerings anser Skatteverket att mervärdesskatt ska tas ut i varje omsättningsled. Det normala är enligt verket att inköpande företag hanterar affärshändelserna som nu avses som inköp och vidareförsäljning. Om det däremot enbart är fråga om att inköpande företag till de andra företagen vidarefördelar kostnaden inklusive den av leverantören debiterade moms, bör enligt verket avdragsrätt inte föreligga för de andra företagens del i sådan moms. Omsättningsbegreppet (2 kap. ML) bör således avgöra vad som utgör vidarefakturerings (omsättning) respektive kostnadsfördelning.

d)

Det föreligger i och för sig ett formellt fel i fakturan enligt 11 kap. 8 § 5 ML. Även om avdragsrätt föreligger materiellt sett enligt 8 kap. 3 § första st. ML, kan AB X därför få problem med att utöva avdragsrätten enligt 8 kap. 5 § ML. Emellertid har Skatteverket uttalat att avdragsrätt föreligger om felaktigheten i fakturan enbart avser namnet på mottagaren. En förutsättning är dock enligt verket att den som har gjort förvärvet – här AB X – kan visa att denne är den rätte köparen. Se Skatteverkets skrivelse av 2004-03-16, dnr 130-256490-04/113.

e)

Ja. Skatterättsnämnden har ansett att den ersättning som ett bolag i en koncern erhöll från andra koncernbolag för samordnade inköp utgjorde ersättning för av bolaget utförda tjänster (omsättning således enligt 2 kap. 1 § tredje st. 1 ML). [Se Skatterättsnämndens förhandsbesked av 1995-10-16. OBS! På Skatterättsnämndens hemsida (www.skatterattsnamnden.se) hänvisas för förhandsbesked från tiden före 2007 till Skatteverkets hemsida (www.skatteverket.se) och verkets rättsfallsprotokoll. På hemsidan återfinns dock enbart Skatteverkets respektive Riksskatteverkets rättsfallsprotokoll från och med 1998.]

f)

Svaret blir sannolikt nej. Det ingår i moderbolagets s.k. ägarroll att bl.a. upprätta koncernredovisning och att köpa och sälja dotterbolag. Försäljningen av dotterbolaget utgör en sådan aktivitet som ingår i moderbolagets ägarroll, och kan inte anses ha samband med de tjänster för vilka moderbolaget är skattskyldigt i sin egen verksamhet. Utgiften för konsulttjänsten saknar med andra ord samband med de samordningstjänster som utgör omsättning i moderbolagets verksamhet. Det är genom dessa tjänster som moderbolaget har en verksamhet som medför skattskyldighet, och som således medför avdragsrätt enligt huvudregeln i 8 kap. 3 § första st. ML. Själva ägarrollen genererar så att säga inte i sig någon avdragsrätt för ingående moms. Det finns ett förhandsbesked av intresse från HFD, nämligen RÅ 1995 not. 224. Det gäller i och för sig tiden innan ML trädde i kraft den 1 juli 1994, men resonemanget bör vara detsamma enligt ML.

g)

- HFD har i förhandsbeskedet RÅ 2008 not. 1 ansett att en tjänst mot vederlag (omsättning) skulle föreligga om ett AB mot ersättning i form av emitterade aktier i nybildat bolag skulle överföra viss del av sin verksamhet. Förutsättningen var att transaktionen inte kunde anses ske i kapitalplaceringssyfte, utan främst var det fråga om att organisera om verksamheten. Den apportemissionen som AB Y gör utgör således hos AB X ersättning för verksamhetsgrenen, och omsättning uppkommer därför enligt 2 kap. 1 § första st. 1 och tredje st. 1 ML.
- HFD besvarade inte frågan om 3:25 ML var tillämplig. Det berodde på att det (norska) bolag till vilket verksamhetsgrenen skulle överföras av (svenskt) AB hade fusionerats dessförinnan med annat norskt bolag och ett av dessa norska bolag hade redan en filial i Sverige. HFD ansåg att frågan om omfattningen av avdragsrätt för ingående moms i den filialen borde klargöras, innan HFD kunde ta ställning i frågan om överlåtelsen av verksamhetsgrenen från AB till det emitterande norska bolaget omfattades av undantaget från skatteplikt enligt 3 kap. 25 § ML (numera undantaget från omsättning enligt 2 kap. 1 b § ML).

Även om HFD inte besvarade ”3:25 ML”-frågan, får HFD uppfattas anse att undantaget kan komma i fråga i ett fall som det förevarande (bara kontinuitetsskäl kan utredas fullständigt). Här påminns därför bara om att kontinuitetskravet för undantag från beskattning är momsens egna dylika krav, och ska inte blandas ihop med kontinuitetshänsyn enligt regler om omstruktureringar i IL. I företagsbeskattningsdelen, avsnitt 4 c), sammanfattas mervärdesskattens egna krav på kontinuitet för tillämpning av undantag från omsättning enligt 2 kap. 1 b § ML enligt följande: Verksamheten eller verksamhetsgrenen ska i princip återupstå oförändrad i mervärdesskatterättsligt hänseende hos förvärvaren. Om tillgångarna övergår till en förvärvare som inte blir skattskyldig enligt ML för verksamheten eller verksamhetsgrenen, gäller inte undantag enligt 2:1 b ML utan överlåtaren ska debitera och redovisa utgående moms på ersättningen för tillgångarna i verksamheten eller verksamhetsgrenen som övergår till förvärvaren. [Se RÅ 2001 not 97-99 och t.ex. Kristoffersson 2001 s. 361-367.] Förvärvaren behöver inte ha drivit samma verksamhet före överlåtelsen, för att undantaget enligt 2:1 b ML ska bli tillämpligt utan det räcker att denne blir skattskyldig för verksamheten genom förvärvet [jfr EU-målet C-497/01 (Zita Modes)].

h)

Momsen blir 150 000 kr (25 % x 600 000). Det kan inte bli fråga om uttagsbeskattning enligt ML, eftersom uttagsbeskattning inte sker vid underprissättning utan bara vid gratistillhandahållanden enligt 2 kap. 2 § första st. 1 och 5 § första st. 1 ML, lydelse enligt SFS 2007:1376. Se även företagsbeskattningsdelen avsnitt 4 b) ang. EU-målet C-412/03 (Gåsabäck).

i)

Uttagsbeskattning är möjlig enligt ordalydelsen av 2 kap. 2 § första st. 1 och 5 § första st. 1 ML, men inte utifrån syftet med uttagsreglerna. Jfr företagsbeskattningsdelen, avsnitt 4 b), där från förarbetena följande syfte med uttagsregler om moms noteras:

”uttagsbeskattningen bör (...) endast syfta till att ta tillbaka den mervärdesskatt som tidigare dragits av. Avsikten bör inte vara att också beskatta en utebliven vinst hos den som skall uttagsbeskattas.” (se prop. 1994/95:57 s. 118 samt prop. 2002/03:5 s. 53).

Ackumulerade ingående moms-kontot utgör således ett ”tak” för uttagsbeskattning av moms. Här får tillgångarna anses som avskattade i förevarande uttagsfrågemässiga mening, eftersom verksamheten redan har medfört ett momsöverskott på 1 000 000 kr till staten (7 000 000 – 6 000 000). Således bör svaret vara att AB X måste ta betalt för tillgångarna i verksamhetsgrenen för att det ska tas ut moms på överföringen (överlåtelsen) till AB Y.

j)

[Jfr företagsbeskattningsdelen, avsnitt 4 b)] Genom SFS 2007:1376 infördes den 1 januari 2008 också art. 80 i mervärdesskattedirektivet i 7 kap. 3 a §-3 d § ML, dvs. reglerna om s.k. *omvärdering* under vissa förutsättningar av under- eller överprissättning, i förhållande till marknadsvärde. Omvärderingsreglerna gäller mellan s.k. förbundna parter, och berör situationer där en säljare och köpare som är förbundna med varandra genom familjeband m.m. (se 7 kap. 3 d § ML) och andra juridiska band sätter priser mellan varandra för att vinna fördelar med hänsyn till att säljaren eller köparen saknar full avdragsrätt för ingående moms i sin verksamhet.

k)

[Jfr företagsbeskattningsdelen, avsnitt 4 b)] Nej. *Omvärderingsreglerna* i ML är självständiga. De utgör inte ett alternativ till uttagsreglerna. Jfr 7 kap. 3 § ML, varav bl.a. framgår att beskattningsunderlaget bestäms:

- av ersättningen (vid annan omsättning än uttag);
- av självkostnadspriset (varor) eller kostnaden för utförande (tjänster), vid uttag; och
- av marknadsvärde vid *omvärdering* (av pris mellan förbundna parter).

l)

Jämkningsreglerna kan vara antingen till nackdel eller fördel för företaget. Enligt 8 a kap. 4 § kan jämkning medföra antingen att avdragsrätten för ingående moms för en investeringsvara minskar eller ökar på grund av förändrad användning [jfr företagsbeskattningsdelen, avsnitt 4 b) och c)].

m)

Nej. Enligt Skatteverket anses mäklartjänsten ha ett direkt och omedelbart samband med avyttringen av fastigheten, dvs. med en enligt 3:2 första st. ML från skatteplikt undantagen omsättning. Därför anser skulle Skatteverket underkänna redovisning av ingående moms på mäklararvode hos bilfirman. [Se Skatteverkets ställningstagande av 2010-12-22, dnr 131 819389-10/111.] Däremot har Skatteverket uppfattningen att avdragsrätt kan föreligga om det är fråga om att omsättning av fastigheten undantas i samband med tillämpning av undantaget från skatteplikt för verksamhetsöverlåtelse i 3:25 ML (numera undantaget från omsättning enligt 2:1 b ML). Med hänsyn till EU-rätten får en kostnad i samband därmed anses utgöra en allmän omkostnad i den överlåtna verksamheten. Om bilfirman överlåter fastigheten tillsammans med överlåtelse av verksamheten, kan således avdrag ske för ingående momsen på mäklararvodet.

Dessa frågeställningar är ofta debatterade och det gäller att hålla sig uppdaterad på rådande uppfattningar om gällande rätt, innan Du svarar en frågeställare (oavsett om Du efter studierna kommer att arbeta på Skatteverket eller t.ex. revisionsbyrå, jurist- eller advokatbyrå etc.).

Repetera med gammalt förslag till tentafrågor och svar

Om Du vill repetera efter att ha gjort övningsexemplen ovan, kan Du gå igenom ett gammalt förslag till tentafrågor som jag gjorde till kursen Företagsbeskattning, avancerad nivå (15 hp) vid Örebro universitet (Institutionen för juridik, psykologi och socialt arbete), Ht 2013.

Förslag till tentamensfrågor på kursen Företagsbeskattning

Förkortningar som används i samband med denna tentamen:

- AB, aktiebolag
- IL, inkomstskattelagen (1999:1229)
- ML, mervärdesskattelagen (1994:200)
- SAL, socialavgiftslagen (2000:980)

Frågorna

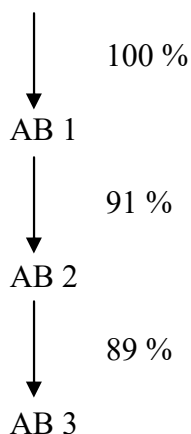
Fråga 1

- a) Hur definieras verksamhetsgren i IL? Ange lagrum till svaret.
- b) Hur definieras svensk koncern i IL? Ange lagrum till svaret.

Fråga 2

Följande ägarförhållanden råder i en koncern sedan flera år tillbaka:

Fysiske personen X



Mellan vilka av personerna X, AB 1, AB 2 och AB 3 föreligger koncernbidragsrätt enligt IL? Förklara led för led mellan vilka av personerna sådan rätt föreligger (sätt lämpligen rubrik för varje led: *X-AB 1*; *AB 1-AB 2*; och *AB 2-AB 3*).

Fråga 3

AB X och AB Y bildar en äkta koncern enligt 35 kap. 2 § IL. AB Y skickar ett belopp till AB X och i ett underlag till AB X har företrädare för AB Y benämnt beloppet bidrag avseende förvärv av en maskin från AB X. Maskinen ska i stället användas i AB Y:s verksamhet. AB Y:s revisor har förklarat för företrädare för AB Y att beloppet till AB X inte omfattas av koncernbidragsrätt enligt 35 kap. IL, eftersom det är fråga om en utgift för AB Y:s verksamhet,

dvs. en utgift för att förvärva eller bibehålla inkomster i AB Y (se 35 kap. 1 § första stycket IL). Att beloppet benämns bidrag förändrar inte detta. Revisorn ringer till AB X revisor och förklarar att beloppet således ska redovisas som en vanlig utgift hos AB Y och som en vanlig intäkt hos AB X. AB X revisor förklarar för företrädare för AB X att en faktura ska utfärdas till AB Y avseende försäljning av maskinen till AB Y. AB X revisor är emellertid osäker beträffande hur det blir med mervärdesskatten (momsen). AB Y:s revisor kan inte svara, och därför kontaktas Du för att bedöma följande frågor:

- a) Ska utgående moms påföras beloppet av AB X vars verksamhet alltid har omfattats av skattskyldighet enligt ML?
- b) Om utgående moms ska påföras beloppet: Vilken skattesats gäller (25 %, 12 % eller 6 %)?

Fråga 4

Den fysiske personen X äger samtliga aktier i AB 1, som äger 11 % av aktierna i AB 2 och därmed 11 % av röstetalet för samtliga andelar i AB 2. AB 2 lämnar en utdelning till AB 1, som i sin tur lämnar utdelning till X. Aktieinnehaven i fråga är kapitaltillgångar, och frågorna är följande:

- Är utdelningarna skattepliktiga enligt IL? Svara led för led och sätt lämpligen rubriker i svaret: *Utdelningen från AB 2 till AB 1* respektive *Utdelningen från AB 1 till X*.

Fråga 5

Godisbutiken AB har fyra delägare, A, B, C och D. A äger 54 % av aktierna i bolaget och arbetar i betydande omfattning i bolaget. B, C och D äger 25, 15 respektive 6 % av aktierna i bolaget. B och D är passiva delägare och är inte närstående till A. C är passiv delägare och make till A. De beskrivna förhållandena har varit oförändrade under beskattningsåret och de fem föregående beskattningsåren. Frågorna är följande:

- a) Vad för slags företag är Godisbutiken AB enligt IL?
- b) Ange om en eller flera av delägarnas aktier i bolaget utgör s.k. kvalificerade andelar enligt IL (bortse från s.k. särskilda skäl för sammanhanget)?

Fråga 6

Den fysiska personerna X och Y är delägare i ett handelsbolag, som äger till fullo ett AB. X har sålt sina andelar i handelsbolaget till den fysiska personen Z. Om X hade ägt aktier i AB:et direkt, hade de utgjort kvalificerade andelar enligt 57 kap. IL. Därför ska viss del av vinsten från X försäljning av andelarna i handelsbolaget beskattas i inkomstslaget tjänst för X, enligt 50 kap. 7 § IL. Frågan är: Ska det erläggas socialavgifter på den delen av vinsten på grund av att beskattning ska ske i inkomstslaget tjänst? Svara bara ja eller nej, och ange lagrum.

Fråga 7

- a) Vad är syftet med reglerna i IL om omstruktureringar (företagsombildningar)?
- b) Undantaget i 24 kap. IL från beskattning av utdelning på en näringsbetingad andel kan betecknas som ett definitivt undantag. Hur skulle Du karakterisera reglerna om omstruktureringar i bl.a. 23 kap. IL (Undersprisöverlåtelse) och 38 kap. IL

- (Verksamhetsavyttringar), när det gäller beskattningsfrågan avseende det obeskattade värde som överförs mellan två parter i samband med en omstrukturering?
- Antag att ett inventarium har förvärvats för 100 000 kr och att det skattemässiga värdet efter räkenskapsenlig avskrivning är 70 000 kr samt att marknadsvärdet är 90 000 kr. Om en försäljning av tillgången sker till ett pris om 80 000 kr, är frågan: Hur stort är det skattemässiga övertillägget (det obeskattade värdet)?
 - Vad skulle gälla beträffande det obeskattade värdet om undantag från beskattning inte aktualiseras enligt reglerna om underprisöverlåtelse i 23 kap. IL, dvs. om det inte skulle vara fråga om kvalificerad underprisöverlåtelse?
 - Vad är syftet med uttagsreglerna om mervärdesskatt?

Fråga 8

I förarbetena till de inkomstskatterättsliga reglerna om underprisöverlåtelse behandlas begreppet verksamhetsgren närmare. Ange exempel därifrån på när det skulle kunna vara möjligt att en enstaka tillgång utgör en verksamhetsgren.

Fråga 9

[Frågan utgår pga att den gällde s.k. förpackningsförfaranden, vilka inte längre är möjliga enligt SFS 2017:625, som gäller retroaktivt på fastighetsöverlåtelse efter 2016-10-27.]

Fråga 10

- Vad innebär det mervärdesskatterättsligt att en verksamhet är s.k. blandad?
- Vad gäller principiellt sett beträffande avdrags- eller återbetalningsrätt för ingående moms i en blandad verksamhet?

Svar på frågorna

Fråga 1

- Med verksamhetsgren avses sådan del av en rörelse som lämpar sig för att avskiljas till en självständig rörelse. Se 2 kap. 25 § IL.
- Med svensk koncern avses en sådan grupp av företag eller andra näringsidkare som enligt någon svensk lag bildar en koncern. Se 2 kap. 5 § IL.

Fråga 2

X-AB 1

Enligt 35 kap. 2 § IL motsatsvis omfattas inte en fysisk person av reglerna i 35 kap. om att koncernbidrag ska dras hos givaren och tas upp av mottagaren. Koncernbidragsrätt föreligger inte mellan X och AB 1.

AB 1-AB 2

AB 1 och AB 2 bildar en äkta koncern, eftersom AB 1 (moderföretag) äger mer än 90 procent i AB 2 (helägt dotterföretag). Koncernbidragsrätt föreligger mellan AB 1 och AB 2.

AB 2-AB 3

AB 2 och AB 3 bildar inte en äkta koncern, eftersom AB 2 inte äger mer än 90 procent i AB 3. Koncernbidragsrätt föreligger inte mellan AB 1 och AB 2.

Fråga 3

- a) Utgående moms ska påföras belopp. Beloppet motsvarar en omsättning av vara, eftersom AB X överlåter maskinen mot den ersättning som beloppet utgör (se 2 kap. 1 § första stycket 1 ML). Omsättningen omfattas av den generella skatteplikten för varor och tjänster i 3 kap. 1 § första stycket ML.
- b) Den normala skattesatsen 25 % gäller enligt 7 kap. 1 § första stycket ML, eftersom en maskin är en vara som inte omfattas av någon av de reducerade skattesatserna i andra och tredje styckena i lagrummet.

Fråga 4*Utdelningen från AB 2 till AB 1*

AB 1 är en juridisk person som äger aktier i ett svensk AB, dvs. i AB 2, och AB 1:s innehav i AB 2 motsvarar 10 procent eller mer av röstetalet för samtliga andelar i AB 2. Således utgör AB 1:s aktier i AB 2 näringsbetingade andelar. Se 24 kap. 13 § 1 och 14 § första stycket 2 IL. Eftersom aktierna i AB 2 utgör näringsbetingade andelar hos AB 1, är utdelningen från AB 2 till AB 1 skattefri hos AB 1 enligt huvudregeln i 24 kap. 17 § IL.

Utdelningen från AB 1 till X

En fysisk person (X) kan inte inneha näringsbetingade andelar i ett AB (eller en ekonomisk förening), vilket följer motsatsvis av 24 kap. 13 § 1-5 IL. Undantaget enligt 24 kap. 17 § IL gäller inte för X, utan denne beskattas i inkomstslaget kapital för utdelningen från AB 1 enligt 42 kap. 1 § IL.

Fråga 5

- a) Godisbutiken AB är ett fåmansföretag, eftersom det inte är fler än fyra delägare som innehar mer än 50 % av rösterna för samtliga andelar i bolaget. Se 56 kap. 2 § 1 IL.
- b) Ingen av delägarna innehar kvalificerade andelar i bolaget. A är verksam i betydande omfattning och C är närstående till A (enligt 2 kap. 22 § IL), varför deras andelar skulle ha kunnat vara kvalificerade enligt 57 kap. 4 § första stycket 1 IL. Emellertid är passiva delägarna B och D utomstående och deras andelar är betydande i bolaget, eftersom de utgör 31 % (25 + 6) av aktierna i bolaget – dvs. mer än 30 %. Därför avkvalificerar B och D:s innehav A och C:s andelar i bolaget enligt 57 kap. 5 § första stycket IL.

Fråga 6

Nej. Se 2 kap. 23 § SAL (där det anges att bl.a. sådan utdelning eller kapitalvinst som enligt bl.a. 50 kap. 7 § IL ska tas i inkomstslaget tjänst är avgiftsfri).

Fråga 7

- a) Skattebetalningar ska inte hindra omstruktureringar som är motiverade från företags- och samhällsekonomisk synpunkt.
- b) Omstruktureringsreglerna i IL innebär endast undantag från en omedelbar beskattning och innebär inte något definitivt undantag från beskattning. *Svaret bör på något sätt visa att undantagen i reglerna om omstruktureringar är villkorade.* Se t.ex. 38 kap. 1 § första stycket IL, där det klart uttrycks att det är fråga om undantag från omedelbar beskattning. En

kvalificerad underprisöverlåtelse (23 kap. IL) innebär att ett obeskattat värde överförs till förvärvaren av tillgången och – om det består – beskattas hos förvärvaren när denne senare i sin tur avyttrar tillgången.

c) 10 000 kr (80 000 – 70 000).

d) Uttagsbeskattning ska ske av underprisöverlåtelsen enligt bestämmelserna i 22 kap. IL. Se 23 kap. 9 § IL motsatsvis.

e) Syftet med uttagsregler om moms är att ”uttagsbeskattningen bör (...) endast syfta till att ta tillbaka den mervärdesskatt som tidigare dragits av. Avsikten bör inte vara att också beskatta en utebliven vinst hos den som skall uttagsbeskattas.” Se prop. 1994/95:57 s. 118 samt prop. 2002/03:5 s. 53.

Fråga 8

Ett fartyg hos ett rederi med flera fartyg kan utgöra en verksamhetsgren, om viss verksamhet är knuten till det fartyget. Även ägande av enstaka fastighet kan i vissa fall utgöra en verksamhetsgren. I båda fallen gäller att verksamheten bör ha sådan omfattning att det framstår som ändamålsenligt att bedriva den självständigt (jämför 2 kap. 25 § IL). Se sidan 138 i prop. 1998/99:15.

Fråga 9 [Frågan utgår enligt ovan.]

Fråga 10

a) Att en verksamhet är blandad innebär att företaget gör omsättningar som är skattepliktiga eller från skatteplikt kvalificerat undantagna respektive omsättningar som är från skatteplikt okvalificerat undantagna.

b)

- Beträffande förvärv eller import som görs för att skapa skattepliktiga eller från skatteplikt kvalificerat undantagna omsättningar föreligger avdrags- respektive återbetalningsrätt för ingående moms. Se huvudregeln i 8 kap. 3 § första stycket ML och 10 kap. 11-12 §§ ML.
- Beträffande förvärv eller import som görs för att skapa från skatteplikt okvalificerat undantagna omsättningar föreligger varken avdrags- eller återbetalningsrätt för ingående moms. Se huvudregeln i 8 kap. 3 § första stycket och 10 kap. 11-12 §§ ML motsatsvis.
- För s.k. gemensamma förvärv, dvs. förvärv hänförliga till båda verksamhetsgrenarna, får en fördelningsnyckel (t.ex. omsättning, nedlagd arbetstid i de båda verksamhetsgrenarna eller – avseende fastigheter – yta) tillämpas för att avgöra till vilken procent avdrag för ingående moms på dylika förvärv får ske. Se 8 kap. 13 § ML angående att bestämma avdragsbeloppet efter skälig grund.

Sakregister

A conton.....	81	Bodelning	46
Advokat.....	103	Bokföringsmässiga grunder	30
Affärshändelse	39	Bokföringsskyldig	25
Affärshändelser	62	Bostadsrätter	45
Aktiebolag.....	17, 25, 28, 38, 55, 58, 64	Boxmodell	51
Aktieförsäljningar	38	Brexit	6
Aktieägaren	28	Brottslig verksamhet.....	25, 46
Aktieägartillskott.....	38, 58	Brutet räkenskapsår	23
Aktieöverlåtelse	75	Byggnadsrörelse	16
Aktiv näringsverksamhet	28	Börsaktier	68
Allmän pensionsavgift	14	Börsbolag.....	64
Allmänt avdrag.....	31	Caféverksamhet	85
Andelar.....	100	Chaufförer.....	19
Andelsbyten	75	Datakonsultbranschen.....	94
Anläggningstillgångar.....	74	Debitering av särskild A-skatt	16
Anställd	16	Delningsprincipen.....	51
Anställningsavtal		Delägare.....	42, 64
ogiltighet	85	Delägarätter	45
Anställningsförhållanden	13, 16, 19, 24, 46	Detaljist.....	101, 120
Apportemission	105	Dubbelbeskattning	55
Arbetsgivaravgifter	14, 21, 29, 55	Dubbelbeskattningsprincipen	38
Arbetsinkomster	90	Egenavgifter	14, 21, 29, 55, 85
Arbetsinsats	85	Egenföretagare.....	16, 24
Arbetslandsprincipen	56	Ekonomisk förening	25, 38, 58
Arbetslagarnas skatter och avgifter		Ekonomisk verksamhet.....	54, 80
ansvarig för.....	85	Ekonomiska föreningar.....	64
Arv	13, 46	Engångsbelopp	13, 53
Arvoden.....	16, 20	pga personskada	19
A-skatt.....	16	Enskild firma	17, 55, 97
Avdragsrätt.....	80	Enskild näringsidkare	17, 55
Avkastning	32, 46	en enda näringsverksamhet	30
Avsättning	32	erlägger egenavgifter	85
Avtalspensioner.....	32	Ersättningar	
Avyttring av andra tillgångar	86	vid utbildning och arbetslöshet	19
Avyttringsprincipen	45	EU:s fusionsdirektiv	96
Balansdagen	32	EU-rätten	56
Balansposter.....	30	Extra bolagsstämma.....	95
Balansräkning.....	32	Fabrikant.....	101, 120
Belopp		Faktureringsskyldighet	81
felaktigt betecknat som moms	102	Fastighet	
Beloppsspärr	73	enligt ML	59, 81
Beskattningsbar förvärvsinkomst	31	Fastighetsförsäljning.....	105
Beskattningsbar inkomst	31	Fideikommiss	20
Beskattningsbar person	54, 78, 79	Fissioner	75
Beskattningsbara personer med liten omsättning		Flerledsskatter.....	120
skattebefrielse enligt ML sedan 2017.....	79	Fordringsrätter	45
Beskattningstidpunkten	20, 34	Fortbildning	21
Beskattningsunderlag	16, 101	Framtida förluster	32
Beskattningsunderlaget	31	Framtida garantiutgifter	33
Beskattningsår.....	23	Franchising	19
Beståndsdelar		Fritidsbostad	28
i mervärdesskatteprincipen.....	120	Frivillig skattskyldighet.....	59, 75, 79, 81
Betalningsskyldighet.....	79	Frivilliga regler	
Bidrag		om verksamhetsavyttringar	99
mellan moderföretag och helägt dotterföretag...40		F-skatt	14
Bilfirma	105	F-skattebevis.....	54
Blandad verksamhet.....	78, 103	Fusioner	75

Fusionsdirektivet.....	56	Inkomstslag.....	16, 24, 53, 54
Fysisk person	13, 19, 58	Inkråm	74
Fysiska personer.....	45	Inkurans	82
Fåmansföretag.....	19, 41, 42, 63, 64, 68, 95	Insatskapital.....	94
Fåmansföretagare	95	Intressegemenskap.....	104
Fåmansföretagsbegreppet.....	42	Intäkt.....	20
Fåmansföretagsbeskattning.....	41, 63	Inventarier.....	34
Fåmansföretagsregler.....	57, 63	av mindre värde	35
Fåmanshandelsbolag	41, 42, 64	Investeringsobjekt.....	90
Följdändringsbeslut	102	Investeringssparkonto.....	51
Förbjudna lån	63	Investeringsvaror	105
Förenklingsregeln.....	67	Investmentbolag.....	59
Företagare	101, 120	Jobbskatteavdrag	14
Företagsformer	17	Jordabalken.....	59, 81
Företagsledare	42, 64	Juridisk person.....	13, 25
Företagsombildningar	57, 69	Juridiska personer	12, 14, 24, 31, 45
Förmån	51, 69	näringsverksamhet	24
definieras inte i IL	37	Jämkning.....	74
Förmåner	16, 20	Jämkning av ingående moms.....	105
Förmånsbeskattning	17, 37, 51, 69	Kalenderåret	23
Förpackningsförfarande	74	Kapital	16, 27
Försiktighetsprincipen.....	32	Kapitalbeskattning.....	68
Förskott	81	Kapitalförluster	46
Försäljning		Kapitalinkomster	12, 13, 14, 45
av näringsbetingade andelar	38	Kapitalplacering.....	85
Försäljning av aktier.....	73	Kapitalplaceringsaktier.....	38, 58
Förtullning.....	79	Kapitalvinst.....	19, 45, 46, 68, 94, 98
Förtäckt lön	68	Kapitalvinstbeskattningen.....	43, 67
Förtäckt utdelning	68	Kapitalvinster	19, 32, 46, 67
Förvaltningsåtgärder	85	Kassa	32
Förvärvsinkomster	12, 13, 14, 31, 90	Kedjebeskattning	38
Förvärvskällebegreppet.....	25, 46	Klädbutik	94
Förvärvssyfte.....	13, 16, 24, 46, 90	Kokosbollar	19
Förvärvsverksamhet	24, 46, 90	Kommanditbolag	17, 25, 27
Förädling.....	101, 120	Koncern	60, 94, 104
Förädlingskedja.....	120	Koncernavdrag	61
Föräldrapenning	19	Koncernavdragsregler.....	40
Gemensamma förvärv	103	Koncernbeskattning	58
Generella skattesatsen	101	Koncernbidrag	38, 40, 61
Genomförandeförordningen.....	56, 59, 81	Koncernbidragsreglerna.....	39, 60
God redovisningssed	25, 81	Koncernbidragsspärr.....	73
Godkänd för F-skatt	14, 21, 29, 54	Koncernredovisningsregler.....	61
Grossist	101, 120	Konsultbolag.....	94
Grundavdrag	31	Konsulttjänst.....	104
Gränsbelopp	43, 67	Konsument.....	120
Gåva	13, 46	Konsumenten.....	101
Gåvoavsikt	51	Konsumtionsskatt	101
Handel med fastigheter	16	Kontantprincipen	45
Handelsbolag.....	17, 25, 27, 55, 64	Kontinuitet	74
Hobby.....	90	Kontinuitetsprincipen	76
Hobbyverksamhet . 13, 16, 17, 19, 20, 21, 24, 25, 27,		Kontor.....	28
29, 46, 53, 85		Korttidsinventarier.....	35
Hobbyverksamheter		Kostnad.....	20
egenavgifter.....	85	Kostnad sålda varor	82
Hushållsarbete.....	14	Kostnadsersättningar	16, 20
Huvudsaklighetsprincipen.....	51	Kvalificerad underprisöverlåtelse.....	37, 57, 72, 97
Hyseskontrakt.....	97	Kvalificerade andelar.....	42, 65, 67, 95
Hästhoppning	85	Kvalificerade underprisöverlåtelser.....	71, 98
Indirekta skatter.....	56	Kvitning.....	30
Ingående moms	78	Källskatt.....	53

Källteorin	25, 46	Osjälvständig	16
Köpebrev	45	Oäkta koncern	39, 60
Köpekontrakt	45	Paketering	74
Lager	34	Partiell fission	99, 100
Lantbruksenhet	28	Partiella fissioner	77
Lex ASEA	76	Passiv delägare	17
Lex loci laboris	56	Passiv näringsverksamhet	29
Livränta	19	Penninglån	19
Lotterivinster	13, 46	Pension	19
Långivare	94	Pensioner	16, 20
Låntagare	94	Pensionsförsäkring	20
Lägsta värdets princip	82	Pensionskostnader	17, 55
Lönebikostnader	53	Pensionssparkonto	20
Löneförmån	20	Periodiseringen	34
Löner	16, 20	Periodiska understöd	19
Marie Curie-stipendier	19	Personaloptioner	
Marknadsmässig	99	särskilda bestämmelser om	20
Marknadsnoterade aktier	68	Personlig tillgång	90
Marknadsnoterade andelar	58	Personliga levnadskostnader	32, 46
Marknadsvärde	51, 69, 70, 71, 98	Preliminär skatt	16
Matchningsprincipen	32	Preliminärt debiterad skatt	14
Mervärdeskatt	53	Prestation	13, 24, 46
Mervärdesskatt 21, 33, 54, 59, 60, 62, 70, 74, 75, 76, 77, 78, 100, 101		Primärrätt	101
Mervärdesskattedirektivet	54, 56	Principen om en generell avdragsrätt	101, 120
Mervärdesskatteprincipen	78, 101, 120	Privat konsumtion	46
Metoder		Privatbostad	28
värdering av inventarier	35	Privatbostadsfastighet	16, 28
Moder/dotterbolagsdirektivet	56	Privatbostadsrätt	16
Musikfestival	85	Privatbostäder	16
Nationalekonomi	46	Privatekonomi	25
Nederländerna		Punktskattedirektivet	56
boxmodell sedan 2001	51	Punktskatter	53
Neutral moms	101, 120, 121	Rabatter	104
Neutralitet	13	Realisationsvinst	46
Neutralitetsprincipen	101	Reavinst	45
Näringsbetingade aktier	38, 58	Reciprocitetsprincipen	101, 120
Näringsbetingade andelar	57, 58, 59, 71	Redovisningskonsult	103
Näringsbostadsrätt	16	Reducerade skattesatser	101
Näringsfastighet	28, 46	Reparation	35
Näringsfastigheter	16	Representation	21, 32
Näringsverksamhet	16, 25, 26, 46, 53, 90	Restaurangbolag	94
begrepp med civilrättsligt ursprung	25	Restinkomstslag	13, 24, 46
huvudregel	24	Restvärdeavskrivning	35
Närstående	28	Resultat	16, 20
Närståendekretsen	64	Resultaträkning	32
Obeskattat värde	57	Royaltydirektiv	
Okvalificerade aktier	68	Ränte/royaltydirektivet	56
Ombildningar	98	Räkenskaper	34
Omedelbar beskattning		Räkenskapsenlig avskrivning	35, 97
undantag från	99	Räkenskapsår	23
Omfattning	16, 24, 26, 46, 85	Ränta	26, 45
Omstrukturering	97, 99	på återbetald skatt, tull eller avgift	46
Omstruktureringar	37, 57, 69, 71, 98	Ränteinkomster	45
Omsättning	80	Ränteutgifter	46
Omsättningsland	81	Räntor	20
Omsättningstillgångar	74	Schablonintäkter	9, 44, 51
Omvärderingsregler	105	Sekundärrätt	101
Omvärderingsreglerna	70	Sjuk- eller olycksfallsförsäkringar	19
Onoterade aktier	68	Sjukpenning	19
		Självständighet	13, 16, 24, 46

Självständighetsrekvisitet.....	26	Tullager.....	79
Sjöinkomst	14	Underhåll	35
Skalbolag.....	60	Underprisöverlåtelse.....	37, 71
Skatt att betala.....	14, 78	Underprisöverlåtelser.....	57, 99
Skatt att få tillbaka	14	Underskott	16, 20, 30, 90
Skatt att återfå	78	Underskottsavdrag.....	100
Skatteavdrag.....	14, 16	Unionsinternt förvärv	79
Skattebärare.....	120	Unionstullkodexen.....	56
Skatteform.....	16, 54	Uppbörd.....	16
Skatteförmåga	46	Uppdragsförhållanden	19
Skattemässiga värdet.....	97	Uppdragsgivare.....	16
Skattemässiga övervärdet.....	97	Uppdragstagare.....	16
Skattepliktiga transaktioner.....	54	Uppskjuten beskattning	99
Skattereduktion	14, 45, 90	Uppskovsbelopp	45
Skattesatser	80	Utdelning.....	45, 67, 68, 71, 94
Skatteslag	3, 53	på näringsbetingade andelar.....	38
Skattetillägg	16	Utdelningar	19, 38, 45
Skatteupplag.....	79	Utdelningsbeskattningen	42, 67
Skattskyldig.....	79	Uthyrning av privatbostäder	45
Skuldkonto	32	Utlägg	103
Slussningsregeln i ML		Utländsk skatt	12, 21
upphörde 2016.....	59, 81	Utmönstra	25
Slutkunden	101	Utomståenderegeln	65
Slutlig skatt	14	Uttag	37, 69, 70, 71
Småhus	28	Uttagsbeskattning	17, 37, 51, 69, 98
Socialavgifter	14, 21, 28, 55, 56, 85	Varaktighet	16, 24, 25, 46, 85
Sparadedirektivet	56	Varulagerinventering	97
Sparat utdelningsutrymme	43, 67	Vattenfallsrätt	20
Specialfond	51	Verksamhet.....	72, 74
Specialinstrument.....	97	som medför skattskyldighet	54
Spärrsituationer	73	Verksamhetsavyttringar.....	76, 99
Stipendier	13	Verksamhetsgren	72, 74, 100, 104
Studielån	46	Verksamhetsgrenar	97
Styrelseproffs	16	Verksamhetsöverlåtelse	73
Stämpelskatt.....	51	Vidareutbildning.....	21
Särskild löneskatt.....	14, 17, 29, 55	Vinstpåslag	104
Takregeln	96	Vinstsyfte.....	13, 24, 26, 27, 46
Tandläkare.....	85	Värdeminskningssavdrag	35, 97
Tandläkarpraktik	97	Värdepappersfond.....	51
Tandvårdsingrepp.....	97	Värdepappershandel	26
Tavlor.....	85	Yrkesmässig	26
Taxiresa.....	103	Yrkesmässig verksamhet	54
Testamente	46	Yrkesmässighet.....	13, 16, 24, 46
Tilläggsköpeskilling.....	95	Yrkesmässighetsrekvisitet	85
Tillämpningsförelöningen.....	56	Åborätt	20
Tjänst.....	16, 20	Åkta koncern	39, 60
Tjänstepension	20	Övergång i fri omsättning.....	79
Tomträtt.....	20	Överskott	16, 20, 30
Tomtrörelse	16	Övervärlingsprincipen	101, 120
Tullagen	56		