

# A. IMPAKT – introduktion till det svenska skattesystemet

IMPAKT står för *Inkomstskatt*, *Mervärdesskatt*, *Punktskatt*, *Arbetsgivaravgifter*, *Källskatt* och *Tull*. Förkortningen ger läsaren ett enkelt kom-ihåg avseende huvuddelen av de materiella skatter och avgifter som ingår i det svenska skattesystemet. På åtta sidor ges här en introduktion till de regelverk som i huvudsak bildar skattesystemet. Introduktionen kan med fördel användas som ett stöd för studier och undervisning i skatterätt av studenter och lärare. Den fungerar också som ett *paper* till de e-böcker som jag hittills har publicerat i min IMPAKT-serie hos Melker Förlag:

- *IMPAKT – studiehandledning i inkomstskatt, socialavgifter och mervärdesskatt*
- *IMPAKT – Momsnyckeln*
- *IMPAKT – Avtal och momsavdrag*
- *IMPAKT – Skatter och avgifter i Sverige*

Förlaget ger också ut bl.a. e-boken *Skatteförfarandepraktikan – med straff- och europarättsliga aspekter*, där mer anges om de förfarandemässiga reglerna.

Se mer om bl.a. nämnda e-böcker på [www.forssen.se](http://www.forssen.se)

## Innehåll

- s. 2, IMPAKT – skatteslag, inkomstslag och skatteformer
- s. 3, IMPAKT – skatteförfarande och beskattningsmyndigheter
- s. 4, IMPAK(T) – inkomstdeklaration och olika skattedeclarationer (SKD)
- s. 5, I(MPA)K(T) – IL:s omfattning och skatteuträkning, m.m.
- s. 6, IMPAKT – NRV och avdrag för skattekostnader
- s. 7, IMPA(K)T – översiktligt om beskattningsunderlag och skattesatser
- s. 8, IMPA(K)T – skatte- och avgiftslagar och EU-direktiv etc., översikt

## Förkortningar

*ang.*, angående; *bl.a.*, bland annat; *BÅ*, beskattningsår; *ca*, cirka; *EEG*, Europeiska ekonomiska gemenskaperna; *EES*, Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EU-länderna\* samt Island, Liechtenstein och Norge); *EG*, Europeiska gemenskapen/erna; *el.*, eller; *enl.*, enligt; *etc.*, etcetera; *EU*, Europeiska Unionen; *IBB*, inkomstbasbelopp; *IL*, inkomstskattelagen (1999:1229); *Jfr*, jämför; *LAS*, lagen (1994:1564) om alkoholskatt; *LSE*, lagen (1994:1776) om skatt på energi; *LTS*, lagen (1994:1563) om tobaksskatt; *m.fl.*, med flera; *ML*, mervärdesskattelagen (1994:200); *m.m.*, med mera; *moms*, vedertagen förkortning för mervärdesskatt; *nr*, nummer; *NRV*, näringsverksamhet; *OECD*, Organization for Economic Co-operation and Development; *RSL*, lagen (1972:266) om skatt på annonser och reklam; *s.*, sida/-or; *SAL*, socialavgiftslagen (2000:980); *SFL*, skatteförfarandelagen (2011:1244); *SINK*, lag (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta; *SKD*, skattedeclaration (samlingsbegrepp för arbetsgivar-, mervärdesskatte- och punktskattedeclarationer); *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; *t.ex.*, till exempel; *TuL*, tullagen (2016:253); *UIF*, unionsinternt förvärv (av vara); *www*, world wide web

\*EU:s 28 medlemsländer 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)

Stockholm den 29 oktober 2016  
*juris doktor Björn Forssén*

## IMPAKT – skattelag, inkomstlag och skatteformer

### **Skattelag/avgiftslag**

#### **Inkomstskatt**

#### **Mervärdesskatt (moms)**

[mervärdesskattelagen (1994:200), ML]

#### **Punktskatt**

[t.ex. lagen (1994:1564) om alkoholskatt, LAS; lagen (1994:1776) om skatt på energi, LSE; lagen (1994:1563) om tobaksskatt, LTS; lagen (1972:266) om skatt på annonser och reklam, RSL]

#### **Arbetsgivaravgifter**

##### *Socialavgifter*

- Arbetsgivaravgifter
- Egenavgifter (enskild näringsidkare och delägare i handelsbolag)

[socialavgiftslagen (2000:980), SAL]

##### *Särskild löneskatt*

- lagen (1990:659) om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster, SLFL

- lagen (1991:687) om särskild löneskatt på pensionskostnader, SLPL  
[Socialavgifter eller särskild löneskatt utgår på NRV och inkomst av tjänst men aldrig på kapitalinkomster.]

#### **Tull**

[tullagen (2016:253), TuL.  
TuL ersatte den 1 maj 2016 tullagen (2000:1281) och lagen (1994:1548) om vissa tullförfaranden med ekonomisk verkan, m.m.]

### **Inkomstlag**

#### *Förvärvsinkomster*

- Inkomst av näringsverksamhet (NRV) (NRV)

- Inkomst av tjänst

#### *Kapitalinkomster*

- Inkomst av kapital  
[inkomstskattelagen (1999:1229), IL]

### **Skatteformer**

#### **Källskatt**

Uppbörd av skatt och egenavgifter m.m.

- A-skatt (skatteavdrag/källskatt)
- F-skatt (debitering)
- särskild A-skatt (debitering)

[8:2 skatteförfarandelagen (2011:1244), SFL]

[Arbetsgivaravgifter: arbetsgivaren är avgiftsskyldig.]

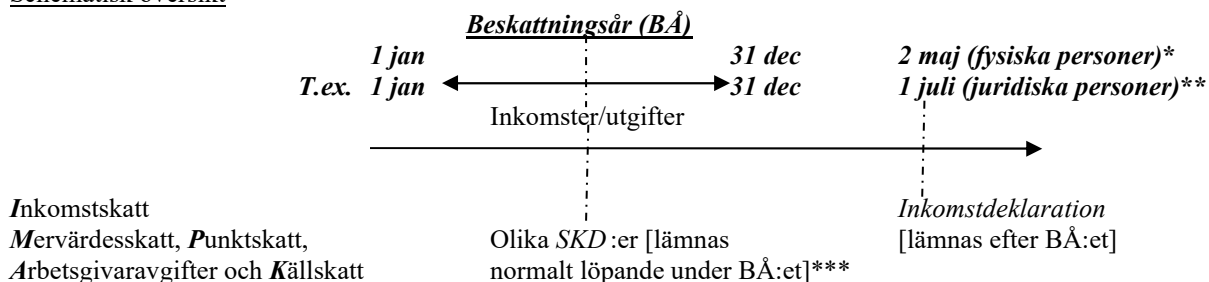
## IMPAKT – skatteförfarande och beskattningsmyndigheter

	<i>Skattekonto-systemet (SFL)</i> (2:1-4 SFL)	<i>Skatteförfarande utanför SFL</i>	<i>Beskattningsmyndigheter</i>
<b>Inkomstskatt</b>	<i>Inkomstdeklaration</i>		Skatteverket (SKV)
[- Inkomst av <b>NRV</b> (företagare etc.) - Inkomst av <b>tjänst</b> (anställda och liknande samt hobbyverksamhet) - Inkomst av <b>kapital</b> (ränteinkomster, ränteutgifter, utdelningar etc. samt kapitalvinster och kapitalförluster)]		T.ex. kupongskatt [2:1 1 st 1 SFL; kupongskattelagen (1970:624). Kupongskatt utgår med 30 % på utdelning i bl.a. svenskt aktiebolag, om mottagaren är skattemässigt bosatt/hemmahörande utomlands. Kupongskatt utgör definitiv källskatt – utdelningen deklarerar inte i Sverige.]	SKV
<b>Mervärdesskatt</b>	<i>Olika skattedeclarationer*</i> Mervärdesskattedeclaration*		SKV (Tullverket**)
<b>Punktskatt</b>	Punktskattedeclaration*		SKV (Tullverket**)
<b>Arbetsgivaravgifter</b>			
<i>Socialavgifter</i>			
- Arbetsgivaravgifter	Arbetsgivardeklaration*		SKV
- Egenavgifter	F-skattdebitering (gm beslut)		SKV
<b>Särskild löneskatt</b>	F-skattdebitering (gm beslut)		SKV
<b>Källskatt</b>			
- A-skatt	Arbetsgivardeklaration* [skatteavdrag på lön m.m., t.ex. enl. tabell (lön), 11:16-20 SFL] Arbetsgivares och bankers etc. skatteavdrag på ränta, utdelning och annan avkastning (30 %), se 10:15 och 11:25 SFL		SKV
- F-skatt	F-skattdebitering (gm beslut) [inkomst av NRV (3:3 SAL); inkomst av tjänst som utgör hobbyverksamhet (3:4 SAL; 12:37 IL)]		SKV
- Särskild A-skatt [Den som är godkänd för F-skatt eller har särskild A-skatt ska i vissa fall lämna <i>preliminär inkomstdeklaration</i> , se 28: SFL.]	<b>Debitering</b> av särskild A-skatt (gm beslut) [För den som inte har NRV eller arbetsgivare som kan göra förhöjt skatteavdrag och uppbär inkomst från t.ex. fastighet eller hobbyverksamhet.]		SKV
<b>Tull</b>		<i>Tulldeklaration</i> (2:1 1 st 4 SFL; artikel 170 unionstullkodex, 952/2013)	Tullverket (SKV**)

\*\* Tullverket är beskattningsmyndighet även avseende moms och punktskatter i samband med import av vara, men från och med 2015 är SKV beskattningsmyndighet avseende moms på import om gäldenären är momsregistrerad.

## IMPAK(T) – inkomstdeklaration och olika skattedeclarationer (SKD)

Översiktligt om *huvudreglerna* för lämnande av inkomstdeklarationer och olika SKD:er  
Schematisk översikt



### Inkomstdeklarationer respektive s.k. särskilda uppgifter

\* Fysiska personer och dödsbon ska lämna *inkomstdeklaration* senast den 2 maj året efter utgången av BÅ:et (32:1 SFL).

\*\* 'Andra juridiska personer än dödsbon' respektive bl.a. svenska handelsbolag lämnar *inkomstdeklaration* respektive *särskilda uppgifter* (handelsbolag – delägare inkomstbeskattas) enl. följande (32:2 1 och 2 st respektive bl.a. 33:10 SFL):

Om BÅ:et går ut den	ska deklaration ha kommit in senast den	Elektroniskt inlämnande av inkomstdeklaration
31 december	1 juli	får ske en månad senare
30 april	1 november	får ske en månad senare
30 juni	15 december	får ske en månad senare
31 augusti	1 mars	får ske en månad senare

### \*\*\* SKD (här bortses från s.k. särskilda SKD)

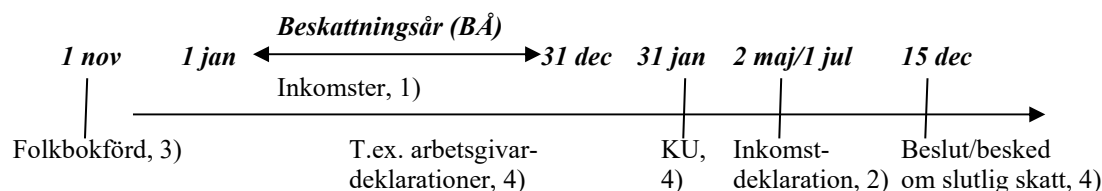
Den som är skyldig att redovisa moms på beskattningsunderlag som [exklusive unionsinterna förvärv (UIF) och import] beräknas sammanlagt uppgå till högst 40 miljoner kr för BÅ:et ska lämna SKD enl. följande (26:26 SFL):

Arbetsgivardeklaration för redovisningsperiod	Punktskattedeklaration för redovisningsperiod	Mervärdesskattedeklaration för redovisningsperiod	ska ha kommit in senast den
januari	december	oktober–december	12 februari
februari	januari		12 mars
mars	februari		12 april
april	mars	januari–mars	12 maj
maj	april		12 juni
juni	maj		12 juli
juli	juni	april–juni	17 augusti
augusti	juli		12 september
september	augusti		12 oktober
oktober	september	juli–september	12 november
november	oktober		12 december
december	november		17 januari

Den som är skyldig att redovisa moms på beskattningsunderlag som exklusive UIF och import beräknas sammanlagt överstiga 40 miljoner kr för BÅ:et ska lämna SKD enl. följande (26:30 SFL):

Arbetsgivardeklaration, mervärdesskattedeklaration och punktskattedeklaration för redovisningsperiod	ska ha kommit in senast den
januari	26 februari
februari	26 mars
mars	26 april
april	26 maj
maj	26 juni
juni	26 juli
juli	26 augusti
augusti	26 september
september	26 oktober
oktober	26 november
november	27 december
december	26 januari

## I(MPA)K(T) – IL:s omfattning och skatteuträkning, m.m.



1) Omfattas inkomsten av IL – dvs. av *Inkomstskatt*?

- Om nej, ingen beskattning [8:2 1 st 2 regeringsformen (1974:152) – legalitetsprincipen]. Utanför IL:s tillämpningsområde faller vissa engångsbelopp, t.ex. skadestånd utan samband med anställning och som inte är ekonomiska (ideella) [se Regeringens proposition 1989/90:110 Del 1 s. 307 och 308]

- Om ja, ställer sig frågan om inkomsten är skattefri enligt 8: IL (t.ex. arv/gåva):

■ Om nej, ingen beskattning.

■ Om ja, inkomsten hänförs till något av inkomstlagen **NRV**, **tjänst** eller **kapital** och ska beskattas.

[För övrigt finns bestämmelser om *Inkomstskatt* till staten också i lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta (SINK), lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl., lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel och kupongskattelagen (1970:624). Se 1:17 IL]

2) Inkomstdeklaration lämnas efter BÅ:et, senast 2 maj (fysiska personer)/1 jul etc. (juridiska personer). Se s. 4.

3) Fysiska personer: Är den som uppbär inkomsten bosatt etc. i Sverige (3:3 1 st IL)?

- Ja, obegränsat skattskyldig (dvs. skattskyldig för alla sina inkomster i Sverige och från utlandet – 3:8 IL).

Kommunal-/landstingsskatt för den kommun där personen var folkbokförd den 1 nov året före BÅ:et (65:3 IL).

- Nej, begränsat skattskyldig (3:17 1 IL). Skattskyldig för vissa inkomster i Sverige, se 3:18 IL. Där nämns bl.a. SINK vari 5 § 4 st anger att inkomst är skattepliktig endast om den skulle ha beskattats hos en obegränsat skattskyldig enl. IL.

**Skatteuträkning** (se fullständig skatteuträkningsbilaga på [www.skatteverket.se](http://www.skatteverket.se)):

**Förvärvsinkomster** (inkomst av **NRV/tjänst**)

Inkomst av **tjänst**

+ överskott av **NRV** el. Underskott av **NRV**

= Överskott ("rullas" till nästa BÅ el. allmänt avdrag om nystartad, 62:2 1 st IL)

= Fastställd förvärvsinkomst (1:5 2 st IL)

- Grundavdrag (och sjöinkomstavdrag)

= Beskattningsbar förvärvsinkomst (1:5 3 st IL)

*Kommunal inkomstskatt* och ev. *statlig inkomstskatt*

på beskattningsbar förvärvsinkomst (65:3 och 5 IL)\*

[SKV beslutar även om pensionsgrundande inkomst]

**Kapitalinkomster** (inkomst av **kapital**)

Överskott el. Underskott (u-sk)

Statlig inkomstskatt (30 %) *Skattereduktion* från skatt

[41:12 1 st och 65:7 IL] på beskattningsbar

förvärvsinkomst (reduktionen är begränsad till

30 % av den del av u-sk som

inte överstiger 100 000 kr +

21 % av återstående u-sk)

[41:12 2 st, 67:2 och 10 IL]

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). För juridiska personer beräknas skatten på den fastställda och beskattningsbara inkomsten (1:7 1 st IL), som beräknas genom att *överskott* av NRV minskas med allmänna avdrag (1:7 2 st IL). Uppkommer *underskott* av NRV, "rullas" det till nästa BÅ (40:2 IL). [**OBS!** Reform som föreslås i SOU 2014:40 medför (enl. s. 301) att "gamla" underskott i NRV hos fysiska/juridiska personer reduceras till 50 %.]

\* Nedsättning av kommunal/statlig skatt kan fysisk eller juridisk person erhålla om *utländsk skatt* erlagts på intäkt som tagits upp även enligt IL [2:1 1 st lag (1986:468) om avräkning av utländsk skatt (avräkningslagen)].

4) SKV fattar för varje BÅ beslut om slutlig skatt\* och skickar besked om slutlig skatt och om skatt ska betalas eller tillgodoräknas\*\*, senast den 15 dec efter BÅ (fysiska personer och dödsbon) respektive senast den 15 i tolfte månaden efter BÅ:ets utgång (\*andra juridiska personer än dödsbon). [56:2 och 10 SFL]

\* Vid fattande av beslut om slutlig skatt gör SKV kontroll av de deklarerade inkomsterna mot kontrolluppgifter (KU) som lämnas till SKV av arbetsgivare och banker etc. KU ska lämnas för varje kalenderår av arbetsgivare och banker etc. senast den 31 jan efter kalenderåret varunder utbetalning gjordes (24:1 SFL).

\*\* Vid slutskatteberäkningen drar SKV från slutlig skatt *Källskatt* (se s. 2 och 3), t.ex. avdragen A-skatt som arbetsgivare har redovisat i lämnade arbetsgivardeklarationer för anställdas löner (56:9 2 st 2 SFL).



## IMPA(K)T – översiktligt om beskattningsunderlag och skattesatser

	<i>Beskattningsunderlag</i>	<i>Skattesatser</i>
<b>Inkomstskatt</b>		
<i>Fysiska personer</i> <b>Förvärvsinkomster</b> (inkomst av <b>NRV/tjänst</b> )	Beskattningsbar förvärvsinkomst (BFI), se s. 5	- Kommunal inkomstskatt, ca 30 % [65:3 IL] - Statlig inkomstskatt, 20 % av den del av BFI som överstiger en nedre skiktgräns, och 5 % av den del av BFI som överstiger en övre skiktgräns. [65:5 1 st IL. Se även skatteuträkningsbilaga på <a href="http://www.skatteverket.se">www.skatteverket.se</a> ]
<b>Kapitalinkomster</b> (inkomst av <b>kapital</b> )	Överskott	Statlig inkomstskatt på överskott, 30 % [65:7 IL]
	Utdelning och kapitalvinst på aktier/andelar i onoterade företag tas upp till 5/6	Skattebelastning 5/6 x 30 % = 25 % [42:15 a 1 st IL]
	Utdelning och kapitalvinst på kvalificerad andel i fåmansföretag (56:2 IL) tas upp till 2/3 av ett gränsbelopp	Skattebelastning 2/3 x 30 % = 20 % (över gränsbeloppet tas inkomst upp i tjänst* men max 90 inkomstbasbelopp (IBB) respektive max 100 IBB avseende utdelning respektive kapitalvinst. Därutöver gäller kapital igen och normalskattesatsen 30 %. Utdelning och kapitalvinst i fåmansföretag kan således omfattas av beskattning i tre delar [57:20, 20 a, 21 och 22 IL] [IBB, 58:26-28 socialförsäkringsbalken (2010:110)]
<i>Juridiska personer</i> Enbart inkomst av <b>NRV</b> (se s. 5)	Fastställd och beskattningsbar inkomst (se s. 5)	Skattesatsen, 22 % (se s. 5) [65:10 IL]
<b>Mervärdesskatt</b>	Ersättning för varan/tjänsten + bl.a. skatter och avgifter [7:2 ML] samt vid import av vara även + tull [7:8 ML]	Utgående skatt: generella skattesatsen är 25 % och de båda reducerade skattesatserna är 6 respektive 12 % [7:1 ML]
<b>Punktskatt</b>	Underlag och skattesats, se respektive lag [t.ex. LAS, LSE, LTS, RSL (se s. 2 / 8)]	
<b>Arbetsgivaravgifter</b>		
- Arbetsgivaravgifter	Lön, arvoden, förmåner och andra ersättningar för arbete omfattas av avgiftsplikt, men inte inkomst av tjänst enl. fåmansföretagsregler.* [2:10, 23 och 24 SAL]	Arbetsgivaravgifterna och avgiftsberäkningen anges i 2:26-31 SAL.
- Egenavgifter	Överskott av NRV är Avgiftspliktig [3:3 och 12 SAL] Inkomst av tjänst avseende hobbyverksamhet (se s. 3) är avgiftspliktig [3:4/12 SAL]	Egenavgifterna och avgiftsberäkningen anges i 3:13-18 SAL.
- Särskild löneskatt	SLF: lön/NRV, jfr egenavg. (se s. 6). SLP: kostnad för pensionsutfästelse (1 § SLPL)	SLF: Bl.a. om fyllt 65 år och lön etc. för arbete el. aktiv NRV, 6,15 %; passiv NRV, 24,26 %. SLP: 24,26 %. [1 och 2 §§ SLFL/1 § SLPL]
<b>Tull</b>	Varans tullvärde	Flera tullsatsar förekommer, se <a href="http://www.tullverket.se">www.tullverket.se</a>

## IMPA(K)T – skatte- och avgiftslagar och EU-direktiv etc., översikt

	<i>Nationell lagstiftning</i>	<i>EU:s direktiv/förordningar</i>	<i>Övrigt</i>
<b>Inkomstskatt</b>	IL, SINK, lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl., lagen (1990:661) om om avkastningsskatt på pensionsmedel och kupongskattelagen (1970:624) (se s. 2 och 5)	Fusionsdirektivet (2009/133/EG) Moder/dotterbolagsdirektivet (2011/96/EU) 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]	OECD:s modellavtal för skatteavtal (undvikande av dubbelbeskattning)
<b>Mervärdesskatt</b>	ML (se s. 2)	Mervärdesskattedirektivet (2006/112/EG)	
<b>Punktskatt</b>	LAS, LSE, LTS, RSL (se s. 2), Avfallsskatt, enligt lag (1999:1218) om skatt på avfall; Bekämpningsmedelsskatt, enligt lag (1984:410) om skatt på bekämpningsmedel; Fordonsrelaterade skatter, <i>fordonsskatt</i> , enligt vägtrafikskattelagen (2006:227) och lag (2006:228) med särskilda bestämmelser om fordonsskatt respektive <i>saluvagnsskatt</i> , enligt vägtrafikskattelagen, <i>trängselskatt</i> , enligt lag (2005:629) om trängselskatt och <i>vägavgift</i> , enligt lag (1997:1137) om vägavgift för vissa tunga fordon; Naturgrusskatt, enligt lag (1995:1667) om skatt på naturgrus; Skatt på spel, lotteri och vinstsparande, enligt lag (1972:820), lag (1991:1482) om lotteriskatt och lag (1991:1483) om skatt på vinstsparande m.m.; Skatt på termisk effekt i kärnkraftsreaktorer, enligt lag (2000:466) om skatt på termisk effekt i kärnkraftsreaktorer; Skatt på trafikförsäkringspremie m.m., enligt lag (2007:460) om skatt på trafikförsäkringspremie m.m., vilken omfattar skatt på premie för trafikförsäkring och skatt på trafikförsäkringsavgift; och Särskild premieskatt för grupplivförsäkring, enligt lag (1990:1427) om särskild premieskatt för grupplivförsäkring m.m. [se <a href="http://www.skatteverket.se">www.skatteverket.se</a> ]	Punktskattedirektivet (2008/118/EG): avser alkohol, alkoholdrycker, tobaksvaror, energiprodukter och elektricitet	
<b>Arbetsgivaravgifter (och egenavgifter)</b>	SAL (se s. 2)	Förordning (EG) nr 883/2004 (EU, EES och Schweiz)	Konventioner om social trygghet
<b>Tull</b>	TuL (se s. 2)	Unionstillkodexen, förordning (EU) nr 952/2013, ersatte den 1 maj 2016 förordning (EEG) nr 2913/92	