

# **IMPAKT – Snabborientering i det svenska skattesystemet**

Tredje upplagan

*Björn Forssén*



Produkten ingår i plattformen  
**Pedagogiskt Forum Skatt - PFS**  
[www.forssen.com](http://www.forssen.com)



IMPAKT – Snabborientering i det svenska skattesystemet: Tredje upplagan

© Björn Forssén, Advokatfirman Forssén AB  
[www.forssen.com](http://www.forssen.com)

Titel: IMPAKT – Snabborientering i det svenska skattesystemet: Tredje upplagan

## Förord

I *IMPAKT – Snabborientering i det svenska skattesystemet: Tredje upplagan* får undervisare och studenter stöd för lärandet i ämnet skatterätt. Boken består i huvudsak av sex PM, A-F, på vardera åtta sidor, dvs. totalt 48 sidor. Den som undervisar i skatterätt kan som stöd för undervisningen använda ett eller flera PM, beroende på vilket eller vilka av dem som passar till aktuell kurs:

- A. IMPAKT – introduktion till det svenska skattesystemet,
- B. IMPAKT – introduktion till inkomstskatten,
- C. IMPAKT – introduktion till mervärdesskatten,
- D. IMPAKT – introduktion om socialavgifter och skatteavdrag,
- E. IMPAKT – vissa frågor om tullrätt m.m., och
- F. IMPAKT – vissa frågor om företagsbeskattning.

IMPAKT står för  
**I**nkomstskatt,  
**M**ervärdesskatt  
**P**unktskatt  
**A**rbetsgivaravgifter  
**K**ällskatt  
**T**ull

Förkortningen ger läsaren ett enkelt kom-ihåg avseende huvuddelen av de materiella skatter och avgifter som ingår i det svenska skattesystemet. Akronymen IMPAKT består i initialerna till de vanligast förekommande skatterna och avgifterna i det svenska skattesystemet.

Ett eller flera av PM A-F är, beroende på inriktningen på aktuell kurs, lämpliga att kombinera med en eller flera av följande av mina e-böcker:

- *IMPAKT – studiehandledning i inkomstskatt, socialavgifter och mervärdesskatt*
- *IMPAKT – Momsnyckeln*
- *Momsrullan*
- *Skatteförfarandepraktikan – med straff- och europarättsliga aspekter*
- *IMPAKT – Avtal och momsproblem*
- *IMPAKT om skatter för ägarledda företag – studiematerial*
- *IMPAKT – Skatter och avgifter i Sverige*

För en grundkurs i skatterätt kan det vara lämpligt att kombinera *IMPAKT – studiehandledning i inkomstskatt, socialavgifter och mervärdesskatt* med PM A samt PM B (inkomstskatt) och/eller PM C (mervärdesskatt – moms). För en skatterättskurs på avancerad nivå kan nämnda bok kombineras med PM A, PM D (socialavgifter och skatteavdrag), PM F (företagsbeskattning) och eventuellt PM E (tullrätt m.m.) samt med *IMPAKT om skatter för ägarledda företag – studiematerial*.

Om moms ingår i en kurs på grundnivå respektive avancerad nivå är det lämpligt att kombinera *IMPAKT – Momsnyckeln* respektive *Momsrullan* med PM C. *IMPAKT – Avtal och momsproblem* i kombination med PM C passar bra till en workshop om moms.

*Skatteförfarandepraktikan* är lämplig för en kurs som i sig behandlar förfarandefrågor om skatt eller som ytterligare litteratur i en skatterättskurs där sådana frågor också berörs. PM A kan vara ett bra komplement i det sammanhanget.

Stockholm i november 2019  
 Björn Forssén

## INNEHÅLL

- A. IMPAKT – introduktion till det svenska skattesystemet, s. 7-14**
- B. IMPAKT – introduktion till inkomstskatten [I], s. 15-22**
- C. IMPAKT – introduktion till mervärdesskatten [M], s. 23-31**
- D. IMPAKT – introduktion om socialavgifter och skatteavdrag [AK], s. 32-39**
- E. IMPAKT – vissa frågor om tullrätt m.m. [(MP)T], s. 40-47**
- F. IMPAKT – vissa frågor om företagsbeskattning, s. 48-55**

## 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, vilka förutom denna bok är dessa:

- *IMPAKT – studiehandledning i inkomstskatt, socialavgifter och mervärdesskatt*
- *IMPAKT – Momsnyckeln*
- *IMPAKT – Avtal och momsproblem*
- *IMPAKT – Skatter och avgifter i Sverige*
- *IMPAKT om skatter för ägarledda företag – studiematerial*

Jfr också bl.a. e-boken *Skatteförfarandepraktikan – med straff- och europarättsliga aspekter*, där jag anger mer om de förfarandemässiga reglerna. Se [www.forssen.com](http://www.forssen.com)

### Innehåll

- s. 8, IMPAKT – skatteslag, inkomstslag och skatteformer
- s. 9, IMPAKT – skatteförfarande och beskattningsmyndigheter
- s. 10, IMPAK(T) – inkomstdeklaration och olika skattedeclarationer (SKD)
- s. 11, I(MPA)K(T) – IL:s omfattning och skatteuträkning, m.m.
- s. 12, IMPAKT – NRV och avdrag för skattekostnader
- s. 13, IMPA(K)T – översiktligt om beskattningsunderlag och skattesatser
- s. 14, 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); *SFS*, svensk författningssamling; *SINK*, lag (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta; *SKD*, skattedeklaration (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*, worldwide 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)  
[I en folkomröstning i Storbritannien den 23 juni 2016 röstade britterna för utträde ur EU (jfr uttrycket *Brexit*), och Storbritanniens utträde ur EU är tänkt att ske den 31 januari 2020.]

## IMPAKT – skatteslag, inkomstslag och skatteformer

### **Skatteslag/avgiftsslag**

#### **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.]

### **Inkomstslag**

#### *Förvärvsinkomster*

- Inkomst av näringsverksamhet (NRV) (NRV)

- Inkomst av tjänst

#### *Kapitalinkomster*

- Inkomst av kapital

[inkomstskattelagen (1999:1229), IL]

### **Skatteformer**

#### **Källskatt**

(preliminär skatt)

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

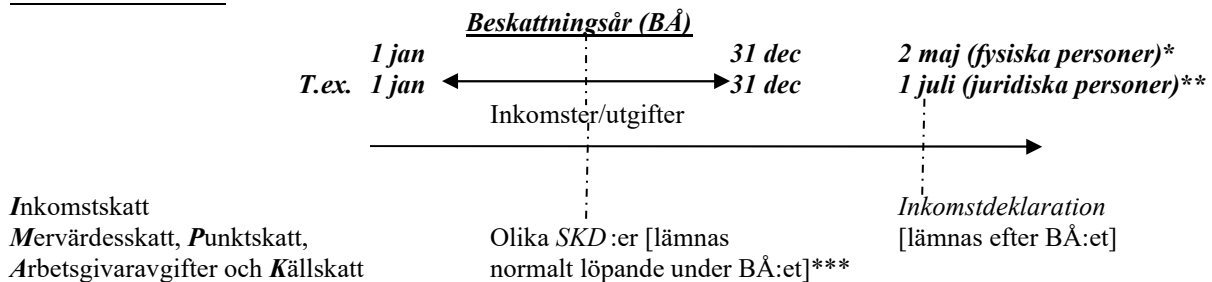
	<i>Skattekonto-systemet (SFL)</i> (2:1-4 SFL)	<i>Skatteförfarande utanför SFL</i>	<i>Beskattningsmyndigheter</i>
<b>Inkomstskatt</b>	<i>Inkomstdeklaration</i>		Skatteverket (SKV)
[- Inkomst av <b>NRV</b> (företagare etc.) - Inkomst av <b>tjänst</b> (anställda och liknande samt hobbyverksamhet) - Inkomst 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)

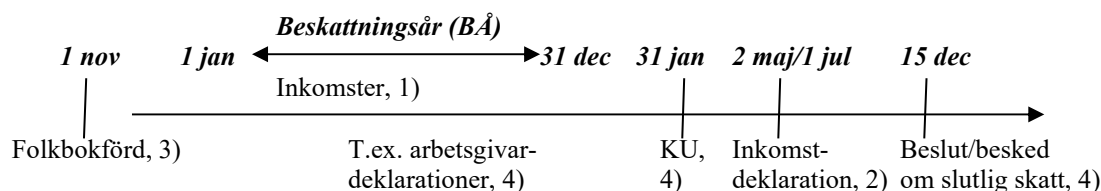
Den som är skyldig att redovisa moms på beskattningsunderlag som [exklusive unionsinterna förvärv (UIF) och import] beräknas sammanlagt uppgå till högst 40 miljoner kr för BÅ:et ska lämna SKD enl. följande (26:26 SFL):

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. 10.

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 på den beskattningsbara inkomsten. Skattesatsen sänktes 2019 från 22 till 21,4 % och sänks i ett andra steg 2021 till 20,6 % [65:10 IL (se SFS 2018:1206 med övergångsbestämmelse punkt 11)]. 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).

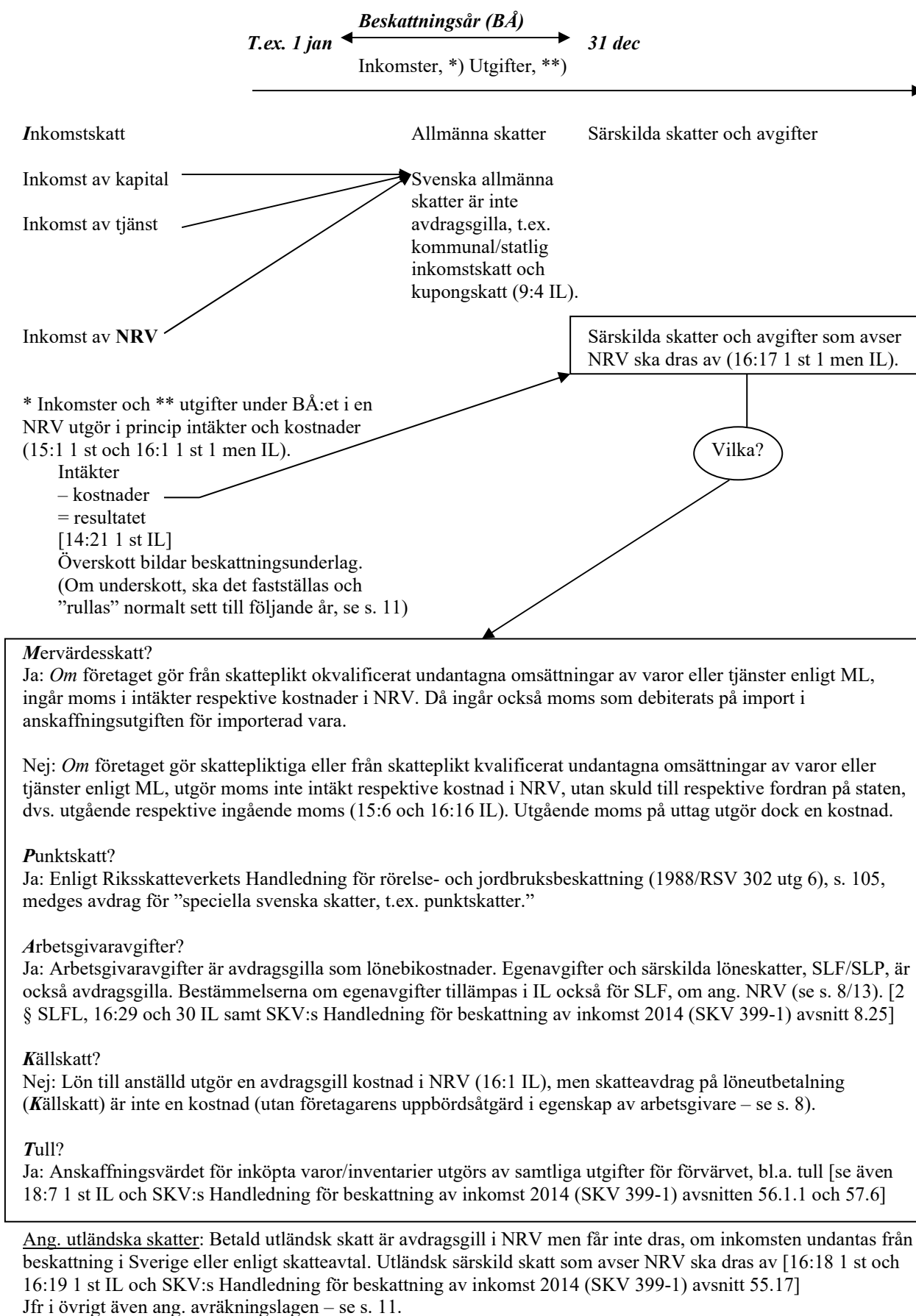
\* Nedsättning av kommunal/statlig skatt kan fysisk eller juridisk person erhålla om *utländsk skatt* erlagts på intäkt som tagits upp även enligt IL [2:1 1 st lag (1986:468) om avräkning av utländsk skatt (avräkningslagen)].

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 banker etc. KU ska lämnas för varje kalenderår senast den 31 jan efter kalenderåret varunder utbetalning gjordes (24:1 SFL). Från och med 2019 lämnar uppdragsgivare/arbetsgivare inte någon årlig KU till SKV, om utbetald ersättning för arbete ska redovisas av denne månatligen i en arbetsgivardeklaration på individnivå för anställda och andra som har utfört arbetet (15:8 3 SFL).

\*\* Vid slutskatteberäkningen drar SKV från slutlig skatt *Källskatt* (se s. 8 och 9), t.ex. avdragen A-skatt som arbetsgivare har redovisat i lämnade arbetsgivardeklarationer för anställdas löner (56:9 2 st 2 SFL).

## IMPAKT – NRV och avdrag för skattekostnader



## 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 förvärvs- inkomst (BFI), se s. 11	- 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 fämansföretag (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 fämansföretag 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. 11)	Fastställd och beskattningsbar inkomst (se s. 11)	Skattesatsen, 21,4 %, 2019; och 20,6 %, 2021 [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. 8/14)]	
<b>Arbetsgivaravgifter</b>		
- Arbetsgivaravgifter	Lön, arvoden, förmåner och andra ersättningar för arbete omfattas av avgiftsplikt, men inte inkomst av tjänst enl. fämansföretagsregler.* [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. 9) är avgiftspliktig [3:4/12 SAL]	Egenavgifterna och avgiftsberäkningen anges i 3:13-18 SAL.
- Särskild löneskatt	SLF: NRV, jfr egenavg. (se s. 12). SLP: kostnad för pensionsutfästelse (1 § SLPL)	SLF: 24,26 % bl.a. för passiv NRV. SLF om 6,15 % för äldre slopades den 1 juli 2019 (SFS 2019:326). 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>
<i>Inkomstskatt</i>	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. 8 och 11)	Fusionsdirektivet (2009/133/EG) Moder/dotterbolagsdirektivet (2011/96/EU) Direktivet om administrativt samarbete i fråga om beskattning (2011/16/EU) 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)
<i>Mervärdesskatt</i>	ML (se s. 8)	Mervärdesskattedirektivet (2006/112/EG) Genomförandeförordningen (EU) nr 282/2011	
<i>Punktskatt</i>	LAS, LSE, LTS, RSL (se s. 8), Avfallsskatt, enligt lag (1999:1218) om skatt på avfall; Bekämpningsmedelsskatt, enligt lag (1984:410) om skatt på bekämpningsmedel; Fordonrelaterade 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 (2004:629) 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; Spelskatt, enligt lag (2018:1139) om skatt på spel; 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; Särskild premieskatt för grupplivförsäkring, enligt lag (1990:1427) om särskild premieskatt för grupplivförsäkring m.m.; Kemikalieskatt, enligt lag (2016:1067) om skatt på kemikalier i viss elektronik; Flygskatt, enligt lag (2017:1200) om skatt på flygresor; och Nikotinskatt, enligt lag (2018:696) om skatt på vissa nikotinhaltiga produkter. [Jfr <a href="http://www.skatteverket.se">www.skatteverket.se</a> ]	Punktskattedirektivet (2008/118/EG): avser alkohol, alkoholdrycker, tobaksvaror, energiprodukter och elektricitet	
<i>Arbetsgivaravgifter (och egenavgifter)</i>	SAL (se s. 8)	Förordning (EG) nr 883/2004 (EU, EES och Schweiz)	Konventioner om social trygghet
<i>Tull</i>	TuL (se s. 8)	Unionstullkodexen, förordning (EU) nr 952/2013	

## B. IMPAKT – introduktion till inkomstskatten

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 översiktlig introduktion till inkomstskatten – *I*. Denna introduktion ger stöd för studier och undervisning i inkomstskatterätt åt studenter och lärare. De e-böcker vilka jag, utöver denna, hittills har publicerat i min IMPAKT-serie är:

- *IMPAKT – studiehandledning i inkomstskatt, socialavgifter och mervärdesskatt*
- *IMPAKT – Momsnyckeln*
- *IMPAKT – Avtal och momsproblem*
- *IMPAKT – Skatter och avgifter i Sverige*
- *IMPAKT om skatter för ägarledda företag – studiematerial*

Jfr också bl.a. e-boken *Skatteförfarandepraktikan – med straff- och europarättsliga aspekter*, där jag anger mer om de förfarandemässiga reglerna avseende bl.a. lämnande av inkomstdeklaration. Se [www.forssen.com](http://www.forssen.com)

Bestämmelser om inkomstskatt till staten finns i **inkomstskattelagen (1999:1229), IL**, samt, enligt 1 kap. 17 § IL, 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). Bestämmelser om förfarandet vid uttag av skatten finns i skatteförfarandelagen (2011:1244), SFL.

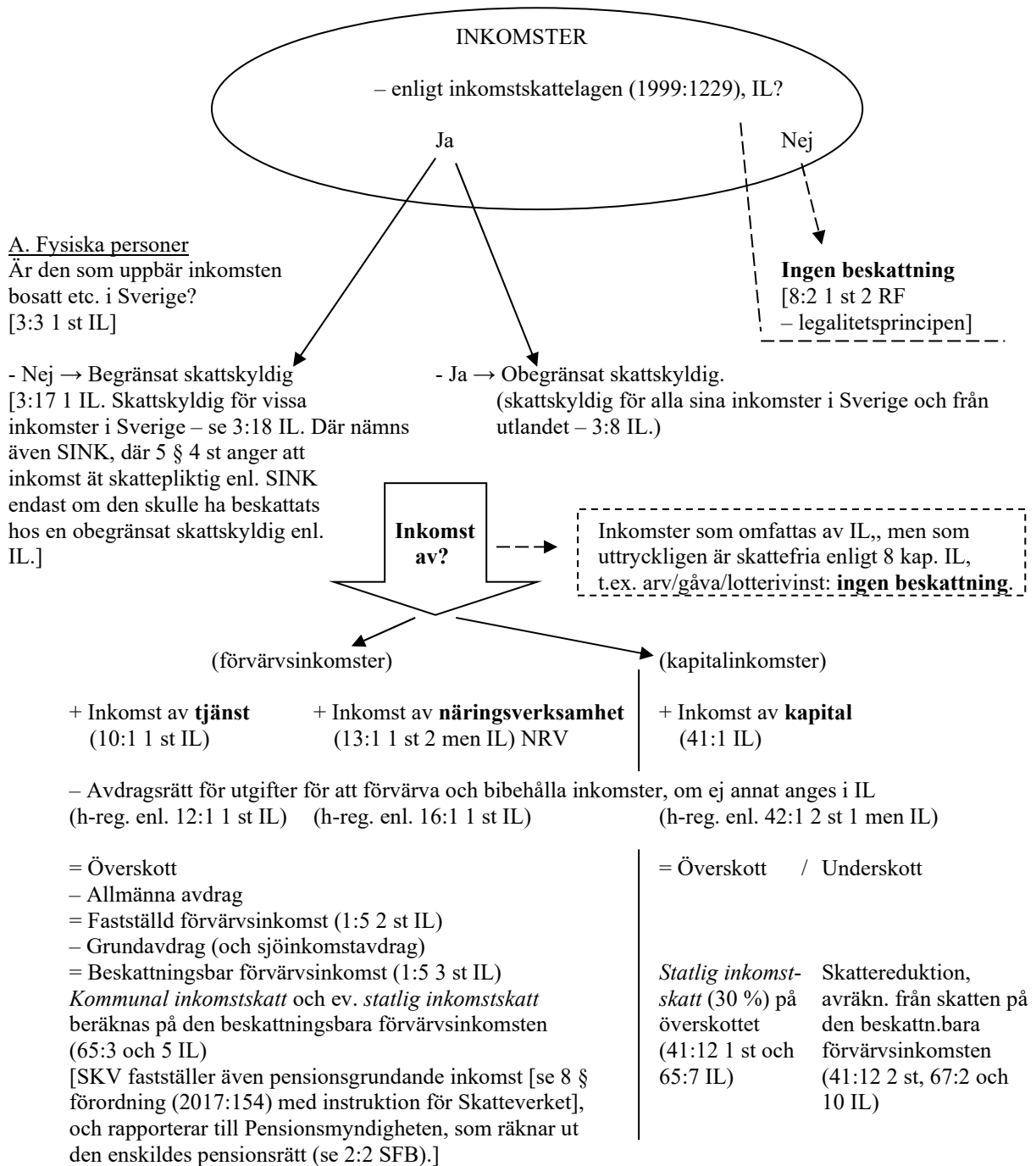
### Innehåll

- s. 16, **Inkomstskatten – en schematisk översiktsbild**
- s. 17, **Översikt av det inkomstskattepliktiga området och inkomstlagen**
- s. 18, **Skatteuträkning – översikt av förvärvsinkomsterna (arbetsinkomsterna) och kapitalinkomsterna och deras påverkan av den slutliga skatten för en fysisk person**
  - s. 18, *Skatt på inkomster hos juridiska personer*
- s. 19, **Näringsverksamhet och tjänst**
  - s. 19, *Huvudregeln om vad som ska dras av i inkomstslaget NRV*
  - s. 19, *Beräkning av resultatet i NRV*
  - s. 19, *Huvudregeln om vad som ska tas upp i inkomstslaget tjänst*
  - s. 20, *Huvudregeln om vad som ska dras i inkomstslaget tjänst*
  - s. 20, *Överskott eller underskott i hobbyverksamhet*
  - s. 20, *Vanliga företagsformer som omfattas av NRV*
  - s. 20, *Arbetsgivaravgifter och egenavgifter samt särskild löneskatt*
  - s. 20, *Uttagsbeskattning i NRV resp. förmånsbeskattning i tjänst*
- s. 21, **Kapitalbeskattning – Vem? Hur? Vad? När ?**
  - s. 22, *Kapital – översikt av inkomstslagets regler (I.) och ett överskotts eller underskotts plats i en skatteuträkning (II.)*

### Förkortningar

*IL*, inkomstskattelagen (1999:1229); *NRV*, näringsverksamhet; *prop.*, Regeringens proposition; *RF*, regeringsformen (1974:152); *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; *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; *www*, worldwide web

## Inkomstskatten – en schematisk översiktsbild



### B. Juridiska personer

Juridiska personer har *enbart* inkomst av **näringsverksamhet** (1:3 2 st och 13:2 IL). De betalar statlig inkomstskatt ("bolagsskatt") på den beskattningsbara inkomsten. Skattesatsen sänktes 2019 från 22 till 21,4 % och sänks i ett andra steg 2021 till 20,6 % [65:10 IL (se SFS 2018:1206 med övergångsbestämmelse punkt 11)]. För juridiska personer beräknas skatten på fastställd och beskattningsbar inkomst (1:7 1 st IL), som beräknas genom att *överskott* i inkomstslaget näringsverksamhet (NRV) minskas med allmänna avdrag (1:7 2 st IL).

- Uppkommer ett *underskott* av NRV, "rullas" det till nästa beskattningsår och kan utnyttjas mot intäkter i NRV det året o.s.v. (40:2 IL), vilket gäller både för NRV hos fysiska personer och hos juridiska personer.

Ang. utländsk skatt: Nedsättning av statlig och kommunal inkomstskatt kan en fysisk person eller juridisk person få, om personen har erlagt *utländsk skatt* på intäkt från utländsk stat som tagits upp även enligt IL – se 2:1 1 st lag (1986:468) om avräkning av utländsk skatt (avräkningslagen). Se även 2:2 avräkningslagen ang. skatteavtal mellan Sverige och andra länder. [Ang. NRV och utländska allmänna och särskilda skatter: se 16:18 och 19 IL.]



## Översikt av det inkomstskattepliktiga området och inkomstslagen

I enlighet med legalitetsprincipen för beskattningsåtgärder i 8:2 1 st 2 RF omfattas bara inkomster som faller inom de tre inkomstslagen – näringsverksamhet (NRV), tjänst och kapital – av det inkomstskattepliktiga området [1:1 1 st, 1:3 och 1:8 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 inkomstslaget 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 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.

En *fysisk person* kan ha olika inkomster hänförliga till de tre inkomstslagen: 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).

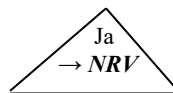
En fysisk person som uppstår inkomst som faller inom det inkomstskattepliktiga området och som inte undantas särskilt enligt 8 kap. IL ska hänföra inkomsten till kapital, NRV eller tjänst enligt följande:

- Tjänst – inte NRV eller kapital*
- Till inkomstslaget tjänst räknas inkomster och utgifter på grund av tjänst till den del de inte ska räknas till inkomstslaget NRV eller kapital (10:1 1 st IL).
- Kapital – inte NRV*
- Till inkomstslaget kapital räknas inte inkomster och utgifter som räknas till inkomstslaget NRV (41:1 2 st IL).
- ”Metod”
- Personen prövar först om inkomsten tillhör inkomstslaget 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 inkomstslaget tjänst [jfr 10:1 o. viktiga självständighetskriterier 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 **inkomstslaget 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 inkomstslaget **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 inkomstslaget 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/yrkesmässigt?**  
Nej → **Kapital**  
(avkastning/kapitalvinst på tillgång)



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 inkomstslaget 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 inkomstslagen 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, 21,4 %, 2019, och 20,6 %, 2021 (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 [SAL] eller av särskild löneskatt, fr.o.m. den 1 juli 2019 främst för passiv NRV [SLFL].

## Skatteuträkning – översikt av förvärvsinkomsterna (arbetsinkomsterna) och kapitalinkomsterna och deras påverkan av den slutliga skatten för en fysisk person<sup>1</sup>

<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), gåva 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 SFL. Se även 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 21,4 % (2019) – 20,6 % fr.o.m. 2021 – på 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* (56:9 SFL. Se även 8:3 och 10 kap. SFL).]

<sup>1</sup> Se även SKV:s hemsida [www.skatteverket.se](http://www.skatteverket.se), där en komplett skatteuträkningsbilaga återfinns.

## Näringsverksamhet och tjänst

En juridisk person kan, som nämnts, enbart ha inkomst av näringsverksamhet (NRV).

En fysisk person har NRV (kallas ibland NRV i egentlig mening), om följande kriterier är uppfyllda: förvärvssyfte, yrkesmässighet och självständighet (13:1 1 st 2 men IL). Yrkesmässighet kan indelas i varaktighet eller omfattning.

### *NRV kontra tjänst i form av anställning och liknande*

- Självständighetskriteriet avgränsar NRV mot inkomst av tjänst, dvs. mot anställning, uppdrag o. annan inkomstgivande verksamhet av varaktig el. tillfällig natur [t.ex. tillfälligt författarskap eller tävlingsvinst (ej lotterivinst)] – jfr 10:1 2 st (och även 8:3 och 4) 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). En helhetsbedömning utifrån ett antal kriterier ska ske vid prövningen av självständighetskriteriet, varvid nämnda särskilda kriterier ska ges en ökad betydelse men de är inbördes likvärdiga (jfr prop. 2008/09:62 s. 26).

### *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). 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 – dvs. inkomsten är inte för mottagarens försörjning – är det inte fråga om en förvärvsinkomst, det är varken NRV eller tjänst. Då hänförs inkomsten till inkomstslaget kapital, om den utgör avkastning eller kapitalvinst på tillgång. Om en sådan inkomst som erhålls utan förvärvssyfte ändå motsvarar en prestation från mottagarens sida, vilken 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 (10:1 1 st och 2 st 3 och 12:37 IL och prop. 1999/2000:2 Del 2 s. 114).

För övrigt styr inkomstslagen 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 skatteförfarandelagen (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). Se särskilt s. 52 ang. de begränsningar i IL av ränteavdragen som gäller i företagssektorn från och med 2019 (enligt SFS 2018:1206).

## Beräkning av resultatet i NRV

Resultatet=intäkter – kostnader (14:21 1 st IL). Överskott=beskattningsunderlag. Även ett resultat som utgör underskott, ska fastställas. Utebliven eller felaktig redovisning av underskott kan medföra 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.

## 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 11 kap. eller i 8 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)] 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: bl.a. passiv NRV, 24,26 % på överskott i NRV. **OBS!** SLF om 6,15 % för skattskyldig som har fyllt 65 år och har aktiv NRV, och för lön till anställd som har fyllt 65 år slopades den 1 juli 2019 [se 1 och 2 §§ SLFL, dess lydelse enligt SFS 2019:326]. 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*.

## 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 sätt 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].

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 SOU 1999:94 s. 61-63. För övrigt finns det inte i inkomstslaget kapital någon motsvarighet till förmån i inkomstslaget tjänst.

## 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.

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

- Ränteinkomster, utdelningar, inkomster vid uthyrning av privatbostäder och alla andra inkomster pga 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]. [Skillnad således på ränta/utdelning *resp.* kapitalvinst (reavinst) – prop. 1989/90:110 Del 1 s. 403.] För övrigt saknar inkomstslaget kapital en motsvarighet till förmån – jfr inkomstslaget tjänst.
- 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].
- 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 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].
- [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].

**Schablonintäkter** beskattas i följande fall i inkomstslaget kapital: vid innehav av ett investeringssparkonto resp. vid innehav av andelar i en värdepappersfond eller en specialfond (se 42:35 resp. 42:43 IL).

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

### I.

<b>Vad</b> 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	
<b>När</b> 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)	
<b>Hur</b> 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)]		
<u>+ Avkastning:</u> ränteinkomster och utdelningar, inkomster vid uthyrning av privatbostäder och alla andra inkomster pga innehav av tillgångar (42:1 1 st IL)	<u>+ Kapitalvinster:</u> 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)]	
<u>- Utgifter</u> 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]	<u>- Kapitalförlust</u> -- <b>Grundläggande bestämmelser</b> om kapitalvinster och kapitalförluster i <b>44 kap.</b> IL. De gäller, om inte annat anges, alla slag av tillgångar (44:1 1 st IL) -- <b>Särskilda bestämmelser</b> i t.ex.: <b>45 kap.</b> , avyttring av fastigheter; <b>46 kap.</b> , avyttring av bostadsrätter; <b>48 kap.</b> , avyttring av delägar-/fordringsrätter [Avdr. förlust 70 % (48:24) men särsk. regl. om avdrag o. kvittning i 48:20, 20 a, 21, 23] <b>52 kap.</b> , avyttring av andra tillgångar än sådana som avses i 45, 46, 48 och 50 kap. <sup>2</sup>	

### 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 kap. 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 outnyttjad skattereduktion till följande beskattningsår. Det finns således ingen motsvarighet till behandlingen av underskott i NRV (jfr 40:2 IL).
- [OBS! Allmänna avdrag (62 kap. IL) och grundavdrag (63 kap. IL) berör fastställande av beskattningsbar förvärvsinkomst och berör inte fastställande av överskott eller underskott i inkomstslaget kapital.]

<sup>2</sup> 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.

## C. IMPAKT – introduktion till mervärdesskatten

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 översiktlig introduktion till mervärdesskattelagen (1994:200), ML. Mervärdesskatten (momsen) – *M* – styrs av EU-rätten på området, främst av mervärdesskattedirektivet (2006/112/EG). Denna introduktion ger stöd för studier och undervisning i mervärdesskatterätt åt studenter och lärare. De e-böcker vilka jag, utöver denna, hittills har publicerat i min IMPAKT-serie är:

- *IMPAKT – studiehandledning i inkomstskatt, socialavgifter och mervärdesskatt*
- *IMPAKT – Momsnyckeln*
- *IMPAKT – Avtal och momsproblem*
- *IMPAKT – Skatter och avgifter i Sverige*
- *IMPAKT om skatter för ägarledda företag – studiematerial*

Den 1 januari 2019 infördes, genom SFS 2018:1333, särskilda regler i ML om vouchrar, vilka jag behandlar i *Vouchrar i momshänseende*. I *Skatteförfarandepraktikan – med straff- och europarättsliga aspekter* tar jag upp mer om de förfarandemässiga reglerna, bl.a. om lämnande av mervärdesskattedeclaration. För info om bl.a. mina ovan nämnda böcker: se [www.forssen.com](http://www.forssen.com)

### Innehåll

#### s. 24-26, Mervärdesskattens skyldigheter och rättigheter

- s. 24, Schematisk beskrivning av hur skyldigheterna och rättigheterna hänger ihop i ML, med kommentarer
- s. 25, Exemplifierande översikt avseende hur skyldigheter och rättigheter enligt ML hänger ihop
- s. 26, Sammansatta tillhandahållanden, schematiskt om
- s. 26, Blandad verksamhet, schematiskt om
- s. 26, HIJ-modellen för bestämning av avdrags- eller återbetalningsrätt i blandad verksamhet

#### s. 28 och 29, ÖVERSIKTLIGT OM SKATTEPLIKT, UNDANTAG, SKATTESATSER OCH FAKTURAUPPGIFT

- s. 28, Generell skatteplikt för omsättning av varor eller tjänster och tillämplig momssats
- s. 29, Från skatteplikt okvalificerat undantagna respektive kvalificerat undantagna omsättningar av varor eller tjänster samt uppgift i faktura om undantag från skatteplikt

#### s. 30, Strukturering av regler om moms och internationella affärer

- s. 30, Regelsystematiken för att bestämma om en omsättning ska placeras inom landet (Sverige) eller utomlands
- s. 30, Omsättning av varor – 5 kap. 2-3 a §§
- s. 30, Omsättning av tjänster – 5 kap. 4-19 §§

#### s. 31, Vissa frågor om moms

- s. 31, Särskilt om fastighetsområdet, strukturen för ML:s regler om skattepliktens räckvidd
- s. 31, Bestämmelse om omsättningsland resp. särskilda ordningar för telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster, särskilt om (schematiskt)
- s. 31, Personbilar och motorcyklar, särskilt om (schematiskt)

#### *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)

[I en folkomröstning i Storbritannien den 23 juni 2016 röstade britterna för utträde ur EU (jfr uttrycket *Brexit*), och Storbritanniens utträde ur EU är tänkt att ske den 31 januari 2020.]

## Mervärdesskattens skyldigheter och rättigheter

**Schematisk beskrivning av hur skyldigheterna**, dvs. skyldigheten att redovisa utgående moms för skattepliktig omsättning av vara eller tjänst, **och rättigheterna**, dvs. rätten att göra avdrag för ingående moms eller till återbetalning av ingående moms **hänger ihop i ML**.

Beskattningsbar person (A) 4 kap. 1 §		
Omsättning av vara eller tjänst (B) 2 kap.		
Skattepliktig (C) 3 kap. 1 § första st.	Från skatteplikt kvalificerat undantagen (E1) Sit. i 3 kap. enl. 10 kap. 11 §	Från skatteplikt okvalificerat undantagen (F1) Övriga sit. i 3 kap.
Avdragsrätt för ingående moms (D) 8 kap. 3 § första st.	Återbetalningsrätt för ingående moms (E2) 10 kap. 11 §	Ej avdrags- eller återbetalningsrätt för ingående moms (F2)
Vissa förvärv omfattas av avdragsförbud: ej avdrags- eller återbetalningsrätt för ingående moms, oavsett slag av omsättning (G) 8 kap. 9 §		

### Kommentarer till schemat ovan:

A+B+C→skattskyldig. En beskattningsbar person enligt 4 kap. 1 § ML som gör en skattepliktig omsättning av vara eller tjänst enligt 2 kap. ML inom landet (Sverige) enligt 5 kap. ML, blir skattskyldig, enligt huvudreglerna för skattskyldighet och skattskyldig i 1 kap. 1 § första st. 1 och 2 § första st. 1 ML.

- Ang. skatteplikt för omsättning av varor eller tjänster och tillämplig momssats resp. undantag från skatteplikt för omsättning av vara eller tjänst inom olika verksamhetsområden (3 kap.): se översikt på s. 28 resp. s. 29.
- Ang. regelsystematiken för att bestämma om en omsättning ska placeras inom landet eller utomlands (5 kap.): se s. 30.
- Beskattningsbar person enligt 4 kap. 1 § första st. ML [jfr art. 9.1 första st. och art. 10 i mervärdesskattedirektivet (2006/112/EG)]:

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

Ang. begreppet ekonomisk verksamhet: se 4 kap. 1 § andra st. ML [jfr art. 9.1 andra st. i mervärdesskattedirektivet]. Genom SFS 2013:368 gäller samma kriterier för vem som är beskattningsbar person för fysiska och juridiska personer.

**Dessutom:** I praktiken kan jämförelse ske med bokföringslagen (1999:1078), **BFL**, och begreppet bokföringsskyldig, när det gäller att bestämma/visa att en fysisk eller juridisk person är beskattningsbar person enligt ML: Enligt förarbetena till BFL är en fysisk person bokföringsskyldig om denne yrkesmässigt bedriver verksamhet av ekonomisk art (se prop. 1998/99:130 Del 1 s. 205).

- En särskild definition av begreppet beskattningsbar person återfinns i 5 kap. 4 §. Den är vidare än definitionen av begreppet i 4 kap., och gäller enbart vid tillämpning av reglerna om placeringen av omsättning av tjänster i 5 kap. 5-19 §§.

D: Avdragsrätt för ingående moms på förvärv eller import enligt huvudregeln 8 kap. 3 § första st. ML uppkommer när en beskattningsbar person har för avsikt att göra skattepliktig omsättning [jfr pkt 23 i EU-målet 268/83 (Rompelman)].

E: Sistnämnda gäller också om en beskattningsbar person har för avsikt att göra från skatteplikt kvalificerat undantagen omsättning av vara eller tjänst (E1), men då kallas enligt 10 kap. 11 § ML rätten att lyfta ingående moms för återbetalningsrätt (E2), i stället för avdragsrätt.

F: Avdrags- eller återbetalningsrätt för ingående moms på förvärv eller import, som görs av en beskattningsbar person i avsikt att göra från skatteplikt okvalificerat undantagen omsättning av vara eller tjänst (F1), föreligger inte (F2).

G: Om visst förvärv omfattas av avdragsförbud enligt 8 kap. 9 § ML, föreligger inte avdrags- eller återbetalningsrätt för ingående moms, oavsett till vilket slags omsättning beskattningsbar person avser att använda förvärvet (eller importen).

OBS! Sedan den 1 januari 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).



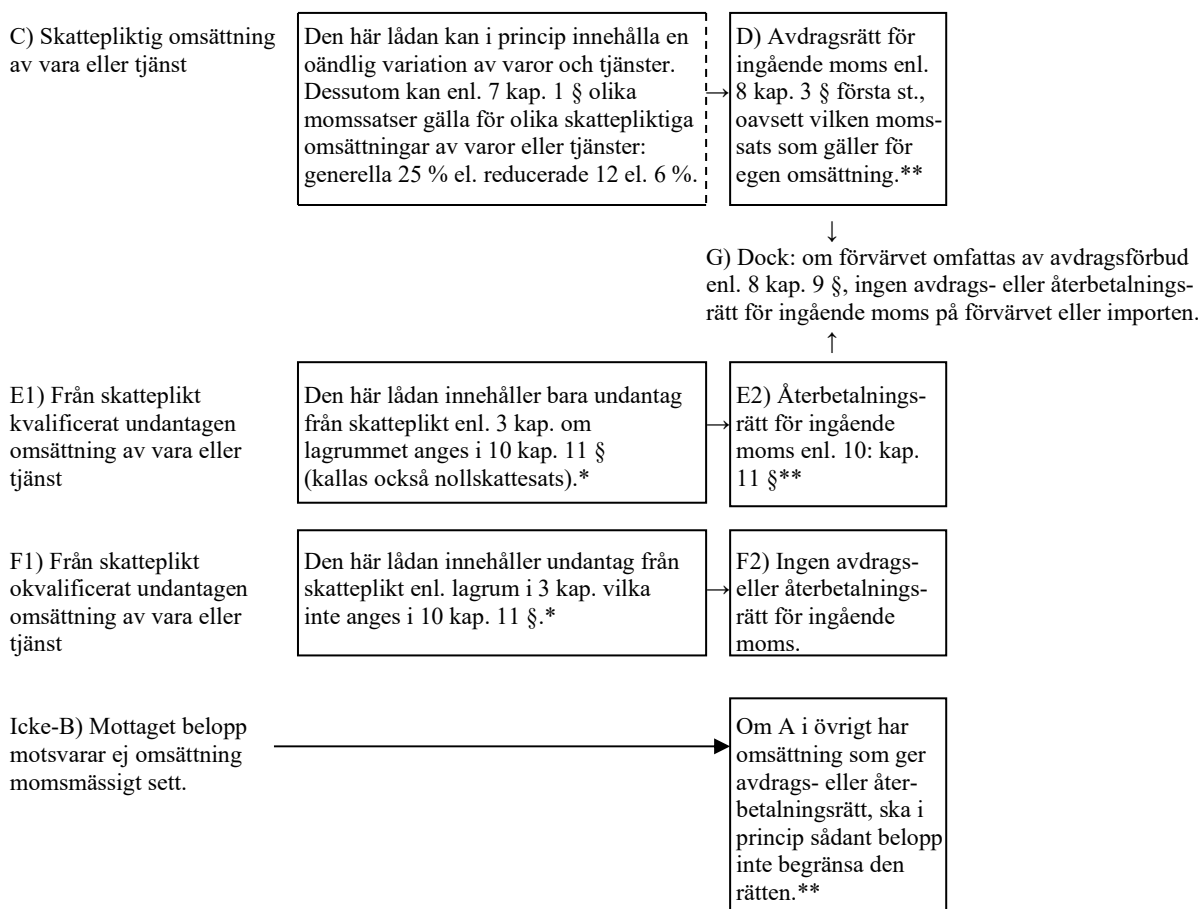
## Exemplifierande översikt avseende hur skyldigheter och rättigheter enligt ML hänger ihop

En beskattningsbar person (A) mottar ett belopp, varvid följande situationer kan föreligga momsmässigt sett:

Beloppet har utbetalats till A av en kund till A, en köpare av en vara eller en tjänst. Därmed gör A en omsättning av en vara eller en tjänst., dvs. A har överlåtit en vara mot ersättning eller utfört, överlåtit eller på annat sätt tillhandahållit en tjänst mot ersättning. Det är huvudreglerna för den momsmässiga bestämningen av förekomsten av omsättning av vara respektive omsättning av tjänst, enligt 2 kap. 1 § första st. 1 och tredje st. 1 ML. Om omsättning av vara eller tjänst föreligger (B), kan den ha följande karaktär

- skattepliktig (C),
- från skatteplikt kvalificerat undantagen (E1) eller
- från skatteplikt okvalificerat undantagen (F1)

Det kunde också ha varit så att mottaget belopp inte medförde att någon omsättning uppkom hos A, t.ex. om det var fråga om ett skadeståndsbelopp. I så fall motsvarar beloppet inte någon beställd vara eller tjänst, och någon omsättning föreligger inte momsmässigt sett (icke-B), enligt 1 kap. 3 § andra st. ML.



\* Omfattningen av regler om undantag från skatteplikt i 3 kap. ML ska tolkas restriktivt, enligt EU-domstolens praxis ang. art. 131–137 i mervärdesskattedirektivet om undantag från skatteplikt för vissa transaktioner. Jfr också femte st. i ingressen till direktivet: om momsen på varor och tjänster tas ut så allmänt som möjligt blir momssystemet enklast och mest neutralt.

\*\* Notera att avdrags- eller återbetalningsrätt kan begränsas särskilt avseende ingående moms som hänför sig till en fastighet som både används i A:s avdrags- eller återbetalningsberättigande verksamhet och för eget privat bruk, personalens privata bruk eller annat ändamål än för den egna verksamheten (se 8 kap. 4 a § första st. ML). Med ingående moms avses då även moms som hänför sig till ny-, till- eller ombyggnad eller reparation av en fastighet (se 8 kap. 4 a § andra st. ML). Denna begränsning av avdrags- eller återbetalningsrätten för ingående moms gäller vid sidan av de avdrags- och återbetalningsförbud som allmänt sett gäller för ingående moms som hänför sig till bl.a. stadigvarande bostad och utgifter för representation och liknande ändamål [se 8 kap. 9 § första st. 1 och 2 ML, exempel på avdragsförbud enligt vad som anges vid G)]. Begränsningen av avdragsrätten enligt 8:4 a § gäller inte en stadigvarande bostad, som redan omfattas av avdragsförbudet som följer av 8 kap. 9 och 10 §§, eller ingående moms som är avdragsgill i vissa fall enligt 8:10, trots att det är fråga om en stadigvarande bostad (jfr 8 kap. 4 a § tredje st. ML).

### Sammansatta tillhandahållanden, schematiskt om

Ang. s.k. sammansatta omsättningar (avser i praktiken främst tjänster) gäller att samma tillhandahållande (omsättning) kan bestå i prestationer av olika momsmässig karaktär eller som omfattas av olika momssatser. Enligt 7:7 ML gäller då en huvudregel om delning (delningsprincipen), så att resp. del behandlas med beaktande av om den är skattepliktig eller undantas från skatteplikt resp., vid skatteplikt, med beaktande av den momssats som gäller för densamma. Om fördelningen inte är möjlig att göra på annat sätt, ska den bestämmas genom uppdelning efter skälig grund. Är det inte möjligt att tillämpa delningsprincipen, ska momsmässig karaktär bestämmas utifrån en huvudsaklighetsprincip, som exemplifieras här:

Antag att ett sammansatt tillhandahållande består till:

a) 90 % av C) och 10 % av E1) eller F1)  
→ hela tillhandahållandet är skattepliktigt

el.

b) 90 % av E1) eller F1) och 10 % av C)  
→ hela tillhandahållandet undantas från skatteplikt (enligt E1 eller F1)

- a) Om det avgörande för kunden för att köpa A:s tjänst är ett inslag av konsultation (skatteplikt enligt 3 kap. 1 § första st. ML) och exempelvis en betalningsförmedling (undantag enligt 3 kap. 9 § ML) är ett medel för A att tillhandahålla konsultationen, utgör således hela tillhandahållandet skattepliktig omsättning av tjänst. [För övrigt gäller den generella momssatsen om 25 % för konsulttjänster.]
- b) Om det motsatta förhållandet råder och kunden efterfrågar exempelvis en finansieringstjänst (undantag) och vissa beräkningstjänster (skatteplikt) är nödvändiga för att tillhandahålla finansieringstjänsten men underordnade i förhållande till den, omfattas hela tillhandahållandet av undantag från skatteplikt enligt 3 kap. 9 § ML.
- Om det sammansatta tillhandahållandet i stället består i prestationer som omfattas av olika momssatser och delning alltså inte är möjlig, ska också i sådant fall samma huvudsaklighetsresonemang som nyss angivits tillämpas, för att bestämma vilken momssats som ska gälla för hela tillhandahållandet.

### Blandad verksamhet, schematiskt om [Ej blandad verksamhet om sammansatt transaktion och huvudsaklighet]

Förekomsten av s.k. *blandad verksamhet* hos A begränsar dennes avdragsrätten för ingående moms på förvärv eller import i verksamheten. Med blandad verksamhet menas att A å ena sidan avser att företa eller företar omsättningar som är skattepliktiga (C) och/eller omsättningar som omfattas av kvalificerat undantag från skatteplikt (E1) och å andra sidan avser att företa eller företar omsättningar som omfattas av okvalificerat undantag från skatteplikt (F1). Då ska avdragsrätten för ingående moms i A:s verksamhet fastställas enligt följande:

#### HIJ-modellen för bestämning av avdrags- eller återbetalningsrätt i blandad verksamhet

Till A:s omsättningar C) och/eller E1 är förvärven **H** direkt hänförliga

100 % avdrags- eller återbetalningsrätt

Till A:s omsättningar F1 är förvärven **I** direkt hänförliga

0 % avdrags- eller återbetalningsrätt

Till både A:s omsättningar C) och/eller E1 resp. F1 är förvärven **J** hänförliga

Gemensamma förvärv ger avdrags- eller återbetalningsrätt enligt en fördelningsnyckel

HIJ liknar *hej* och jag kallar minnesregeln för HIJ-modellen. Enligt HIJ-modellen har A:

- full avdrags- eller återbetalningsrätt för ingående moms på förvärv eller import enligt kategori **H** (100 %); och
- ingen avdrags- eller återbetalningsrätt alls för förvärv eller import enligt kategori **I** (0 %).
- Om ett förvärv eller import kan hänföras till både avdrags- eller återbetalningsberättigande del av verksamheten (C och/eller E1) och den del (verksamhetsgren) som inte ger sådan rätt (F1), brukar benämningen gemensamt förvärv användas, kategori **J**, och för sådant förvärv eller import ska avdragsrätten för ingående moms bestämmas genom uppdelning (fördelning) efter skälig grund enligt 8 kap. 13 § ML. Beträffande fördelningsnyckel att tillämpa för gemensamma förvärv hänvisar SKV till mervärdesskattedirektivet och anger att huvudregeln enligt art. 174.1 är att använda årsomsättningen som fördelningsgrund för samtliga transaktioner som genomförs av den beskattningsbara personen, men SKV noterar samtidigt att medlemsstaterna dock tillåts att använda andra fördelningsgrunder, vilket enligt art. 173.2 bl.a. innebär fördelning på grundval av användningen av alla eller en del av varorna och tjänsterna (art. 173.2 c).

Om ett gemensamt förvärv eller import (J) till mer än 95 % görs för den del av verksamheten (verksamhetsgren) som medför avdrags- eller återbetalningsrätt (C och/eller E1), behöver inte någon fördelning ske, utan A får dra hela den ingående momsen för förvärvet eller importen. Detsamma gäller om momsen för gemensamt förvärv eller import (J) inte överstiger 1 000 kr och mer än 95 % av omsättningen i verksamheten medför skattskyldighet (C) eller utgör återbetalningsberättigande omsättning (E1), enligt 8:14 ML.



## ÖVERSIKTLIGT OM SKATTEPLIKT, UNDANTAG, SKATTESATSER OCH FAKTURAUPPGIFT

### Generell skatteplikt för omsättning av varor eller tjänster och tillämplig momssats

Generell skatteplikt för omsättning av varor eller tjänster enligt nedan (3 kap. 1 § första st. ML). Normalmomssats, 25 % enligt 7 kap. 1 § första st. ML; reducerad momssats, 12 resp. 6 % enligt andra resp. tredje st. i lagrummet. Tillämplig momssats anges i faktura (11 kap. 8 § 9), men inte vid omvänd skattskyldighet (11 kap. 8 § 6 och 8 a §). [Huvudregeln om fakturainnehåll=11 kap. 8 § ML; förenklad faktura berörs inte.]

### A Tillgångsöverlåtelser

Omsättning av varor och tjänster i alla former och tillvägagångssätt: **momssats, 25 %** (7 kap. 1 § första st.).

### B Fastighetsområdet

Upplåtelse eller överlåtelse av maskiner och utrustning som har installerats varaktigt (SFS 2016:1208); omsättning av växande skog, odling och annan växtlighet utan samband med överlåtelse av marken; upplåtelse eller överlåtelse av rätt till jordbruksarrende, avverkningsrätt och annan jämförlig rättighet, rätt att ta jord, sten eller andra naturprodukter samt rätt till jakt, fiske eller bete; upplåtelse av lokaler och andra platser för parkering, inkl. förtöjning och ankring, av transportmedel; upplåtelse av förvaringsboxar; upplåtelse av utrymmen för reklam eller annonsering på fastigheter; upplåtelse för djur av byggnader eller mark; upplåtelse för trafik av väg, bro eller tunnel samt upplåtelse av spåranslagning för järnvägstrafik; upplåtelse av terminalanläggning för buss- och tågtrafik till trafikoperatörer; och upplåtelse till en mobiloperatör av plats för utrustning på en mast\* eller liknande konstruktion och tillhörande utrymme för teknisk utrustning som omfattas av upplåtelsen (3 kap. 3 § första st. 1-3, 5-9 och 11-12). Frivillig skattskyldighet för uthyrning av verksamhetslokaler m.m. (3 kap. 3 § andra-fjärde st. och 9 kap.). **Momssats 25 %**. [\*Undantag från skatteplikt gäller dock enligt 3 kap. 2 § för upplåtelse av plats för mast på hustak (prop. 2013/14:1 s. 476) – jfr b.]

Rumsuthyrning i hotellrörelse eller liknande verksamhet samt upplåtelse av campingplatser och motsvarande i campingverksamhet: **momssats 12 %** (7 kap. 1 § andra st. 1; 3 kap. 3 § första st. 4).

### C Personliga tjänster, rättigheter och kommunikation m.m.

Konsulter, advokater, revisorer, arkitekter, ingenjörer och reklamverksamhet etc. Även bankers etc. rådgivning, notariatverksamhet, inkassotjänster, administrativa tjänster avseende factoring eller uthyrning av förvaringsutrymmen (3 kap. 9 § andra st.). Skönhetsvård, friskvård, rekreation, hälsohem och servicehus samt fotvårdsspecialister (utom medicinskt betingad fotvård – jfr c). Vård av djur, godsbefordran och utbildning när uppdragsgivaren själv utser de personer som ska utbildas (uppdragsutbildning), om utbildningen inte ingår i en av uppdragsgivaren bedrivna egen utbildning som är skattefri enligt c. **Momssats 25 %**.

Reparationer av: cyklar (med tramp- eller vevanordning), skor, lädervaror, kläder och hushållslinne, **momssats 12 %** fr.o.m. 2017 [7 kap. 1 § andra st. 6; SFS 2016:1078 (och SFS 2015:748)].

Upplåtelse eller överlåtelse av rättigheter som omfattas av 1, 4 eller 5 § lagen (1960:729) om upphovsrätt till litterära och konstnärliga verk: **momssats 6 %**, men 25 % om det är fråga om fotografier, reklamalster, system och program för automatisk databehandling eller film, videogram eller annan jämförlig upptagning som avser information. Upplåtelse eller överlåtelse av rättighet till ljud- eller bildupptagning av utövande konstnärs framförande av litterärt eller konstnärligt verk: **momssats 6 %** (7 kap. 1 § tredje st. 9 och 10). Personbefordran (utom sådan där resemomentet har en underordnad betydelse – jfr D): **momssats 6 %** (7 kap. 1 § tredje st. 12).

### D Upplevelseindustrin, kultur, nöjen och medierna m.m. och idrott samt livsmedel

Kultur och nöjen, m.m.: **momssats 25 %**. Personbefordran med underordnat resemoment, t.ex. tåg inom nöjesfält – jfr C: **momssats 25 %** (7 kap. 1 § första st. jämförd med tredje st. 12). Restaurang- och cateringtjänster: **momssats 12 %**, men 25 % för den del av tjänsten som avser spritdrycker, vin och starköl (7 kap. 1 § andra st. 5). Livsmedel: **momssats 12 %**, men 25 % för spritdrycker, vin och starköl och för annat vatten än vatten tappat på flaska eller i behållare avsedd för försäljning (7 kap. 1 § andra st. 4). Omsättning av bildkonstverk (tavlor m.m., skulpturer, handvävda tapisserier och väggbonader) enligt vissa s.k. KN-nummer (KN=kombinerade nomenklaturen i tullsammanshang), om de omsätts av upphovsmannen eller dennes dödsbo: **momssats 12 %**, men 25 % om konstnären arbetar via bolag som äger alstren (7 kap. 1 § andra st. 2). Import av konstverk och samlarföremål enligt vissa KN-nummer samt antikviteter som är mer än 100 år gamla (och som inte är konstverk eller samlarföremål): **momssats 12 %** (7 kap. 1 § andra st. 3). Tillträde till konserter, cirkus-, teater-, opera- eller balettföreställningar eller andra jämförliga föreställningar (7 kap. 1 § tredje st. 6; SFS 2015:748). Bibliotek eller museum som enbart i ringa omfattning understöds av det allmänna (7 kap. 1 § tredje st. 7 och 3 kap. 11 § 2 och 4). Tillträde till och förevisning av djurparker, m.m. (7 kap. 1 § tredje st. 8; SFS 2017:1205). Annan än staten, en kommun eller en allmännyttig ideell förening bereder någon tillträde till idrottsevenemang eller att, genom korttidsupplåtelse av lokal/anläggning, utöva idrott (7 kap. 1 § tredje st. 11 och 3 kap. 3 § första st. 10 och 11 a § – jfr b): **momssats 6 %**. Program och kataloger för verksamheter enligt 7 kap. 1 § tredje st. 6, 7, 8 eller 11: **momssats 6 %**, men 25 % om program eller katalog helt eller huvudsakligen är ägnade åt reklam och undantag från skatteplikt om de är för egen undantagen verksamhet, t.ex. museum etc. (3 kap. 18 § – jfr d), och inte helt eller huvudsakligen är ägnade åt reklam – jfr d (3 kap. 18 §) [7 kap. 1 § tredje st. 2]. Böcker, tidningar etc.: **momssats 6 %**, men undantag för vissa periodiska publikationer (jfr d) [7 kap. 1 § tredje st. 1]. ML. Radiotidningar eller kassettidningar och kassetter, annat tekniskt medium som innehåller uppläsning av bok (eller annat som omfattas av 7 kap. 1 § tredje st. 1): **momssats 6 %**, men undantag för radiotidning eller kassettidning om undantagen periodisk publikation – jfr d (3 kap. 17 §) [7 kap. 1 § tredje st. 3]. Vara som genom teckenspråk, punktskrift eller annat gör skrift eller information tillgänglig för särskilt läshandikappade: **momssats 6 %**, men undantag för omsättning av varan vid vård – jfr c (3 kap. 4 §) [7 kap. 1 § tredje st. 4]. Elektroniska publikationer: **momssats 6 %**, men 25 % om helt eller huvudsakligen reklamprodukt eller helt eller huvudsakligen bestående av rörlig bild eller hörbar musik [7 kap. 1 § tredje st. 5; SFS 2019:261].

### **Från skatteplikt okvalificerat undantagna respektive kvalificerat undantagna omsättningar av varor eller tjänster samt uppgift i faktura om undantag från skatteplikt**

Under a-d anges, begränsat till 2-24 §§ i 3 kap. resp. 2 kap. 1 b § ML, var de regler om undantag från skatteplikt resp. undantag från omsättning återfinns, vilka ska avgränsas från exempel på skattepliktiga omsättningar under A-D. Här anges om viss regel utgör okvalificerat eller kvalificerat undantag vid omsättning inom landet (10 kap. 11 § första st. ML) samt om stöd för det ska lämnas i säljarens faktura (11 kap. 2 § första men. ML), när denne omfattas av de särskilda faktureringsreglerna i ML, varvid enbart relevant bestämmelse i ML eller, i förekommande fall, i mervärdesskattedirektivet då anges.

#### **a Undantag för överlåtelse av verksamhet eller av vissa anläggningstillgångar**

- 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. Undantaget från beskattning är okvalificerat; i fakturan anges 2 kap. 1 b § ML eller artikel 19 (varor)/artikel 29 (tjänster) i momsdirektivet.

- Undantag från skatteplikt för överlåtelse av andra tillgångar än omsättningstillgångar (dvs. av anläggningstillgångar), om rätt till avdrag eller återbetalning av ingående moms inte förelåg vid förvärvet av tillgången eller vid mera betydande förvärv av varor eller tjänster som tillförts tillgången (3 kap. 24 § första st. 1 ML): kvalificerat undantag; i fakturan anges 3 kap. 24 § ML eller artikel 136 i mervärdesskattedirektivet. [Undantaget enligt 3 kap. 24 § omfattar inte försäkringsföretags överlåtelse av tillgångar som övertagits i samband med skadereglering och inte heller finansieringsföretags överlåtelse av tillgångar som återtagits med stöd av ett av företaget övertaget köpeavtal. Undantaget gäller inte heller om den omsättning genom vilken varan förvärvats undantagits enligt 3 kap. 21 § eller, om varan importerats hit, om importen undantagits enligt 3 kap. 21 §.]

#### **b Undantag på fastighetsområdet**

- Huvudregeln på fastighetsområdet är att fastighetsöverlåtelser resp. överlåtelser eller upplåtelser av rättigheter till fastigheter undantas från skatteplikt (3 kap. 2 §): kvalificerat undantag; ej krav på uppgift i fakturan.

[Se B ang. 'undantag från undantaget' enligt 3 kap. 3 §, dvs. fall av skatteplikt på fastighetsområdet.]

- Tjänster som avser gravöppning eller gravskötsel på allmän begravningsplats när tjänsten tillhandahålls av huvudmannen för eller innehavaren av begravningsplatsen (3 kap. 23 § 6): kvalificerat undantag; i fakturan anges 3 kap. 23 § 6 ML.

#### **c Vård, utbildning, bank- och finansieringstjänster, värdepappershandel, försäkringstjänster, fartyg m.m.**

- Sjukvård, tandvård och social omsorg (3 kap. 4-7 §§): kvalificerat undantag; ej krav på uppgift i fakturan.

- Undantag från skatteplikt för vissa interna tjänster inom fristående grupper av fysiska eller juridiska personer vars verksamheter inte medför skattskyldighet hos gruppen eller hos de fysiska eller juridiska personerna, framför allt fristående skattefria vårdgivare (3 kap. 23 a §): kvalificerat undantag; ej krav på uppgift i fakturan.

- Läkemedel som är receptbelagda eller säljs till sjukhus eller förs in i landet för sådan utlämning eller försäljning (3 kap. 23 § 2): kvalificerat undantag; ej krav på uppgift i fakturan.

- Modersmjölk, blod eller organ från människor (3 kap. 23 § 3): kvalificerat undantag; ej krav på uppgift i fakturan.

- Utbildning i grundskola, gymnasium och högskola, om anordnad av det allmänna etc. (3 kap. 8 §): kvalificerat undantag; ej krav på uppgift i fakturan.

- Bank- och finansieringstjänster och värdepappershandel samt försäkringstjänster (3 kap. 9 § samt 10 §): kvalificerat undantag\*; ej krav på uppgift i fakturan.

- Sedlar och mynt som är lagligt betalningsmedel, med undantag av samlarföremål (3 kap. 23 § 1): kvalificerat undantag\*; i fakturan anges 3 kap. 23 § 1 ML eller artikel 135.1 e i mervärdesskattedirektivet.

- Investeringsguld (3 kap. 10 a-10 c §§): kvalificerat undantag; i fakturan anges 3 kap. 10 a § ML eller artikel 198 i mervärdesskattedirektivet.

- Guld om levereras till Sveriges riksbank (3 kap. 23 § 7): kvalificerat undantag; i fakturan anges 3 kap. 23 § 7 ML eller artikel 152 i mervärdesskattedirektivet.

- Fartyg och luftfartyg (3 kap. 21, 21 a, 21 b och 22 §§): kvalificerat undantag; i fakturan anges nämnda lagrum i ML.

- Flygbensin och flygfotogen (3 kap. 23 § 4): kvalificerat undantag; i fakturan anges 3 kap. 23 § 4 ML.

[\*Jfr även BB (3 kap. 23 § 1)/D1 (3 kap. 9 § utom tredje st. 2 och 10 §) under Internationella affärer och moms.]

#### **d Kulturområdet, massmedieområdet m.m., lotterier etc. och idrott**

- Kulturområdet, vissa omsättningar (3 kap. 11 § 1-6): kvalificerat undantag; ej krav på uppgift i fakturan.

- Massmedieområdet, särskilt angivna omsättningar avseende periodiska medlemsblad etc. (3 kap. 13-14 §§ och 16-20 §§): kvalificerat undantag, utom framställartjänster avseende periodiska medlemsblad etc. vilka är kvalificerat undantagna och kräver uppgift i fakturan, 3 kap. 19 § första st. 2 ML; ej krav på uppgift i fakturan avseende införande eller ackquisition av annonser i periodiska medlemsblad etc. (3 kap. 19 § första st. 1) och avseende omsättning i verksamhet för produktion och utsändning av radio- och televisionsprogram huvudsakligen finansierad genom statsanslag (3 kap. 20 §). Kvalificerat undantag gäller sedan 1 april 2016 för vissa posttjänster och frimärken (3 kap. 20 a § ML; SFS 2016:91).

- Lotterier, inräknat vadhållning och andra former av spel (3 kap. 23 § 5): kvalificerat undantag; ej krav på uppgift i fakturan.

- Staten eller en kommun eller en allmännyttig ideell förening som inte anses som ekonomisk enligt 4 kap. 8 § ML bereder någon tillträde till idrottsevenemang eller att utöva idrott - jfr D (3 kap. 11 a §): kvalificerat undantag; ej krav på uppgift i fakturan.

## Strukturering av regler om moms och internationella affärer

### Regelsystematiken för att bestämma om en omsättning ska placeras inom landet (Sverige) eller utomlands

#### Huvudregeln i 5 kap. ML för placering av en omsättning – 5 kap. 1 § första st.

- I huvudregeln anges att det finns bestämmelser i 5 kap. om i vilka fall en omsättning ska anses som en omsättning inom landet (Sverige), och det är i 2-18 §§ samt i 9 b kap. 4 § första st. (5 kap. 1 § första st. första men.). All annan omsättning anses som omsättning utomlands (5 kap. 1 § första st. andra men.) – det spelar inte någon roll om *utomlands* syftar på annat EU-land eller plats utanför EU (tredje land, TL).

Omsättningen av en vara eller tjänst placeras inom landet enligt 5 kap. 2-18 §§ eller 9 b kap. 4 § första st.?

Ja  
Omsättningen placeras inom landet (5 kap. 1 § första st. första men.).

Dock utvidgas omsättning utomlands i förhållande till huvudregeln i följande fall:

- 5 kap. 3 a §, export av varor, och 5 kap. 19 §, tjänster i samband med export eller import av varor.

[5 kap. 1 § andra st.]

- Omsättning på fartyg eller luftfartyg i utrikes trafik utgör aldrig omsättning inom landet, utan utgör alltid omsättning utomlands. Dock utgör omsättning av en vara som sker på fartyg, luftfartyg eller tåg under den del av en persontransport som genomförs inom EU en omsättning inom landet (Sverige), om avgångsorten är belägen i Sverige. [5 kap. 1 § tredje st. (med hänvisning till 2 b § första st.)]

Nej  
Omsättningen placeras utomlands (5 kap. 1 § första st. andra men. ML).

#### Omsättning av varor – 5 kap. 2-3 a §§

Placeras omsättningen av varan inom landet enligt någon av §§ 2-3?

Ja

Omsättningen av varan anses ske inom landet (5 kap. 1 § första st. första men. ML).  
- Dock omsättning utomlands: 5 kap. 1 § tredje st. och 3 a §.

Nej

Omsättning av varan anses ske utomlands (5 kap. 1 § första st. andra men. ML).

#### Omsättning av tjänster – 5 kap. 4-19 §§

Omfattas tjänsten av någon av undantagsreglerna i 5 kap. 7-19 §§?

Ja  
Placeras omsättningen inom landet enligt den av undantagsreglerna i 7-19 §§ som är tillämplig?

Ja

Omsättningen av tjänsten anses ske inom landet (5 kap. 1 § första st. första men. ML).  
- Dock omsättning utomlands: 5 kap. 19 §.

Nej

Omsättning av tjänsten anses ske utomlands (5 kap. 1 § första st. andra men. ML).

Nej  
Är köparen av tjänsten en beskattningsbar person?

Ja

Huvudregel I gäller (5 kap. 5 §).

Placerar regeln omsättningen inom landet?

Ja

Omsättningen av tjänsten anses ske inom landet. (5 kap. 1 § första st. första men. ML).

Nej

Nej

Huvudregel II gäller (5 kap. 6 §).

Placerar regeln omsättningen inom landet?

Ja

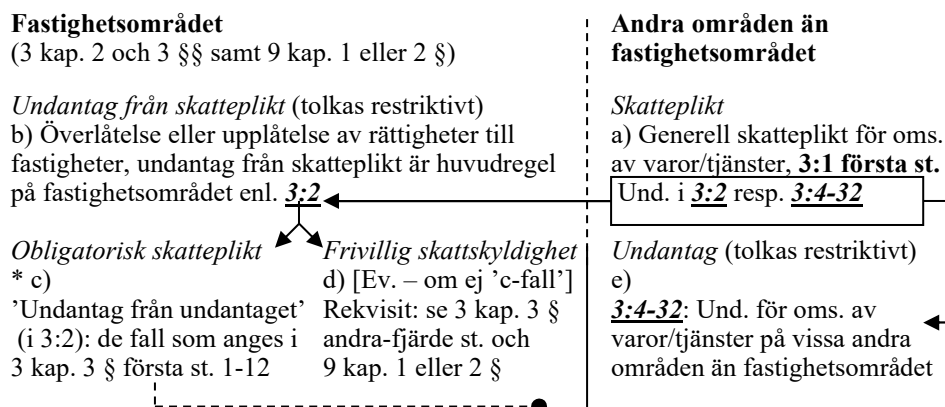
Omsättningen av tjänsten anses ske utomlands (5 kap. 1 § första st. andra men. ML).

Nej

## Vissa frågor om moms

### Särskilt om fastighetsområdet, strukturen för ML:s regler om skattepliktens räckvidd

I förhållande till den generella skatteplikten i 3:1 första st. ML, och de undantag från skatteplikt som finns på andra områden än fastighetsområdet (3:4-32), blir strukturen för ML:s regler om skattepliktens räckvidd på fastighetsområdet denna:



\* OBS! Ett 'undantag från undantaget' utgör en speciell obligatorisk skatteplikt såtillvida att den inte kan undantas som ett tillhandahållande underordnat undantag på andra områden än fastighetsområdet.

[Notera att begreppet *fastighet* enligt 1 kap. 11 § ML ändrades den 1 januari 2017 genom SFS 2016:1208. Numera hänvisar 1 kap. 11 § inte till fastighet enligt jordabalken (1970:994) för bestämningen av begreppet fastighet enligt ML, utan till begreppet fast egendom enligt art. 13b i rådets genomförandeförordning (EU) nr 282/2011.]

### Bestämmelse om omsättningsland resp. särskilda ordningar för telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster, särskilt om (schematiskt)

Om köparen (K) är en person som inte är beskattningsbar person (utan t.ex. en privatperson), aktualiseras 5 kap. 16 § ML för placeringen av omsättningen och ev. också de s.k. särskilda ordningarna. Följande gäller för telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster ang. A) 5:16 och ang. B) de särskilda ordningarna.

A) Om K t.ex. är privatperson bosatt i Sverige (SE), anses säljaren (S) omsätta tjänsten i SE och ska redovisa svensk moms. - Om sådan K inte är etablerad, bosatt eller stadigvarande vistas i SE, anses omsättningen av tjänsten ha ägt rum utomlands, varvid svensk moms inte redovisas av S, oavsett om konsumtionsstaten är ett annat EU-land eller ett TL (jfr 5 kap. 16 §, som i så fall inte placerar omsättningen i SE, varför omsättningen placeras utomlands enligt 5 kap. 1 § första st. andra men. ML). [OBS! Att en tjänst tillhandahålls via elektronisk post innebär inte i sig att den utgör elektronisk tjänst enligt 5:16 § tredje st.]

B) Grundtanken med de särskilda ordningarna är att beskattningen ska ske i konsumtionsstaten, dvs. i det EU-land där köpare som inte är en beskattningsbar person (framför allt privatperson), och som förvärvar tjänsterna, är bosatt. Om S och K är etablerade i olika länder, kan S – under vissa villkor – välja att tillämpa särskilda ordningar i stället för allmänna bestämmelser. Här ges en schematisk beskrivning av då S kan ansöka hos SKV om att tillämpa de särskilda ordningarna i SE:

Förutsättningar		Tillämplig särskild ordning	
K, t.ex. privatperson bosatt i annat EU-land	S etablerad i SE	Unionsordningen	(SE identifieringsstat)
K, t.ex. privatperson bosatt i SE	S etablerad i TL	Tredjelandsordningen	(SE identifieringsstat)

**Undantag:** Om S redan är momsregistrerad på annan grund i SE (dvs. för annan omsättning än avseende ifrågavarande slag av tjänster), kan S inte tillämpa någon av de särskilda ordningarna, utan tillämpar bara de allmänna reglerna i ML. Fr.o.m. 2019 kan dock en S som är TL-företag tillämpa tredjelandsordningen även om registrering ska ske på annan grund (SFS 2018:1869).

### Personbilar och motorcyklar, särskilt om (schematiskt)

Typ av verksamheter	Fordonet används för: persontransporter i taxitrafik, uthyrning, transport av avlidna eller körkortsutbildning	...bilhandlare	...andra verksamheter.
Avdragsrätt för			
- inköp	100 %	100 %	0 %
- hyra	100 %	50 %	50 %
- driftkostnad	100 %*	100 %*	100 %*
Uttag om bilen är			
- inventarium?	Ja	Ja	Nej
- förhyrd?	Ja	Nej	Nej

\* Ingen begränsning av avdragsrätten för ingående moms på driftkostnader om fordonet används åtminstone delvis i verksamhet som medför skattskyldighet, förutsatt att det utgör inventarium i verksamheten eller har förhyrts för användning i denna (8 kap. 16 § första st. 1 och andra st. första men. ML).

## D. IMPAKT – introduktion om socialavgifter och skatteavdrag

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 översikt avseende vissa frågor om framför allt socialavgifter (arbetsgivaravgifter och egenavgifter) och källskatt (skatteavdrag) – *AK*. Den ger stöd för studier och undervisning i företagsbeskattning åt studenter och lärare. OBS! Det är enbart fråga om en översikt ägnad att ge en orientering av huvudprinciperna i regelverken (vilka är tämligen detaljerade). De e-böcker vilka jag, utöver denna, hittills har publicerat i min IMPAKT-serie är:

- *IMPAKT – studiehandledning i inkomstskatt, socialavgifter och mervärdesskatt*
- *IMPAKT – Momsnyckeln*
- *IMPAKT – Avtal och momsproblem*
- *IMPAKT – Skatter och avgifter i Sverige*
- *IMPAKT om skatter för ägarledda företag – studiematerial*

Jfr också bl.a. e-boken *Skatteförfarandepraktikan – med straff- och europarättsliga aspekter*, där jag anger mer om de förfarandemässiga reglerna. Se [www.forssen.com](http://www.forssen.com)

### Innehåll

- s. 33, Vilka är socialavgifterna resp. de särskilda löneskatterna?
- s. 33, Översikt avseende arbetsgivaravgifter och egenavgifterna (dvs. socialavgifterna) och de särskilda löneskatterna
- s. 33, Vad omfattar skyldigheten att göra skatteavdrag och när inträder den?
- s. 33, Vad omfattar skyldigheten att erlagga socialavgifter och när inträder den?
- s. 34, Vem omfattas av skyldigheten att göra skatteavdrag och att erlagga socialavgifter?
- s. 35, Skatteformer och uppbörd
- s. 35, Översikt avseende skatteform och uppbörd:
- s. 36, Beräkningen av skatteavdrag
- s. 37, Beräkningen av arbetsgivaravgifter
- s. 37, Beräkningen av egenavgifter
- s. 37, Ex.: konsekvenser på grund av skönsbeskattning för oredovisade intäkter i ett fåmansföretag
- s. 38, Preliminär inkomstdeklaration resp. arbetsgivardeklaration
- s. 39, Förhållandet mellan socialavgifter och inkomstskatt
- s. 39, Förhållandet mellan skatteform och inkomstslag
- s. 39, Preliminärskattesystemets grunder
- s. 39, Förhållandet mellan regler om skatteavdrag resp. socialavgifter och EU-rätten

### Förkortningar

*BFL*, bokföringslagen (1999:1078); *EES*, Europeiska ekonomiska samarbetsområdet; *EU*, Europeiska unionen; *FEUF*, Fördraget om EU:s funktionssätt; *IL*, inkomstskattelagen (1999:1229); *ML*, mervärdesskattelagen (1994:200) *NRV*, näringsverksamhet; *SAL*, socialavgiftslagen (2000:980); *SFL*, skatteförfarandelagen (2011:1244); *SINK*, lag (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta; *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; *www*, worldwide web



## Vilka är socialavgifterna resp. de särskilda löneskatterna?

Socialavgifterna består enligt SAL i:

- Arbetsgivaravgifter (enligt 2 kap. SAL) resp.
- Egenavgifter (enligt 3 kap. SAL). [1:2 SAL]

I SAL finns bestämmelserna om avgifter för finansiering av systemen för social trygghet (socialavgifter), enligt 1:1 1 st SAL. Det förekommer också under vissa förutsättningar olika former av särskild löneskatt, nämligen enligt:

- lagen (1990:659) om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster, SLFL resp.
- lagen (1991:687) om särskild löneskatt på pensionskostnader, SLPL.

Socialavgifter eller särskild löneskatt utgår på NRV och inkomst av tjänst men aldrig på kapitalinkomster.

**OBS!** Socialavgifterna sänktes för personer under 18 år den 1 augusti 2019. På ersättning till personer som vid årets ingång har fyllt 15 men inte 18 år ska bara ålderspensionsavgiften (10,21 % för 2019) betalas för den del av ersättningen som uppgår till högst 25 000 kr per kalendermånad. [Se 2:28 SAL (enligt SFS 2019:479).]

### Översikt avseende arbetsgivaravgifter och egenavgifterna (dvs. socialavgifterna) och de särskilda löneskatterna:

- 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 är avgiftspliktig [3:4/12 SAL]	Egenavgifterna och avgiftsberäkningen anges i 3:13-18 SAL.
- Särskild löneskatt	SLF: NRV, jfr egenavg. SLP: kostnad för pensionsutfästelse (1 § SLPL)	SLF: 24,26 % bl.a. för passiv NRV. SLF om 6,15 % för äldre slopades den 1 juli 2019 (SFS 2019:326). SLP: 24,26 %. [1 och 2 §§ SLFL/1 § SLPL]

## Vad omfattar skyldigheten att göra skatteavdrag och när inträder den?

Skatteavdrag för preliminär skatt (källskatteavdrag) ska göras:

- från kontant ersättning för arbete (huvudregeln 10:3 1 st SFL); och
- från sådan ränta och utdelning som lämnas i pengar och för vilken kontrolluppgift (14-25 kap. SFL) ska lämnas samt från annan avkastning som betalas ut tillsammans med sådan ränta eller utdelning (huvudregeln 10:15 SFL).

Skatteavdrag ska göras vid varje tillfälle då utbetalning sker (10:2 2 st SFL).

## Vad omfattar skyldigheten att erlagga socialavgifter och när inträder den?

**Arbetsgivaravgifter** ska, om inte annat anges i 2:5-9, betalas på avgiftspliktig ersättning för:

- arbete i Sverige, och
- arbete i utlandet till en person som när arbetet utförs omfattas av svensk socialförsäkring enligt unionsrätten inom EU eller EES eller enligt avtal med andra stater (2:4 SAL).

Avgiftsplikt föreligger för löner, arvoden, förmåner och andra ersättningar för arbete. Detsamma gäller annat som utges med anledning av ett avtal om arbete, dock inte pension (2:10 SAL).

Undantag från skyldighet att betala arbetsgivaravgifter föreligger bl.a. i princip om den som tar emot ersättning för arbete är godkänd för F-skatt antingen när ersättningen bestäms eller när den betalas ut (2:5 1 st 1 men SAL).

**Egenavgifter** ska betalas på avgiftspliktig inkomst av:

- arbete i Sverige, och
- arbete i utlandet om den avgiftsskyldige när arbetet utförs omfattas av svensk socialförsäkring enligt unionsrätten inom EU eller EES eller enligt avtal med andra stater (3:2 SAL).

Avgiftsplikt föreligger för överskott av NRV, om den som har inkomsten av NRV har arbetat i verksamheten i inte oväsentlig omfattning (3:3 SAL). Avgiftsplikt föreligger också för inkomst av tjänst från verksamhet som bedrivs självständigt men som inte räknas som NRV (dvs. för hobbyverksamhet) – 3:4 SAL.

Med arbete i Sverige avses, beträffande skyldighet att erlagga arbetsgivar- eller egenavgifter, förvärsarbete i verksamhet här i landet (1:6 1 st SAL). Om en fysisk person som bedriver NRV har sådant fast driftställe i Sverige som avses i 2:29 IL, ska verksamhet hänförlig dit anses bedriven här i landet (1:6 2 st SAL).

### **Vem omfattas av skyldigheten att göra skatteavdrag och att erlagga socialavgifter?**

Den som betalar ut ersättning för arbete, ränta, utdelning eller annan avkastning som är skattepliktig enligt IL ska göra **skatteavdrag** enligt bestämmelserna i 10 kap. SFL (10:2 1 st SFL).

Den som utger avgiftspliktig ersättning ska betala **arbetsgivaravgifter** enligt bestämmelserna i 2 kap. SAL (2:1 1 st SAL). Ett handelsbolag ska inte betala arbetsgivaravgifter på ersättning till delägare i handelsbolaget (2:9 SAL).

En fysisk person som har avgiftspliktig inkomst ska betala **egenavgifter** enligt bestämmelserna i 3 kap. SAL (3:1 1 st SAL). Beträffande handelsbolag är det delägarna som ska erlagga egenavgifterna, inte bolaget.

## Skatteformer och uppbörd

Den preliminära skatten ska betalas, dvs. uppbörd ske, genom någon följande skatteformer:

- A-skatt (skatteavdrag/källskatt),
  - F-skatt (debitering) eller
  - särskild A-skatt (debitering)
- [8:2 1 st SFL]

Uppbörd av skatteavdrag och arbetsgivaravgifter för utbetalning av lön etc. till den som har A-skattsedel sker genom att utbetalaren (arbetsgivaren etc.) redovisar avdrag (enligt A-skatttabell) och erlagda avgifter i arbetsgivardeklaration. Då debiteras inte den skattskyldige själv preliminär skatt och egenavgifter, vilket i stället är fallet om denne är godkänd för F-skatt eller har debiterats särskild A-skatt. I sistnämnda fall kan det exempelvis vara fråga om att en person som har skatteformen A-skatt kommer att erhålla en kapitalvinst för vilken utbetalaren inte förväntas göra skatteavdrag och för vilken uppskov med beskattningen inte heller kan ges eller att vederbörande utöver sin normala anställning erhåller sidoinkomster från uppdrag för vilka preliminär skatt enligt tabell och förhöjt skatteavdrag inte kan förväntas matcha vederbörandes slutliga skatt. Med andra ord måste mottagaren av sådana utbetalningar själv ombesörja uppbörden av preliminär skatt, genom att ansöka hos SKV om att debiteras särskild A-skatt. Det är nämligen grundläggande för preliminärskattesystemet att preliminär skatt ska betalas för beskattningsåret med belopp som så nära som möjligt kan antas motsvara den slutliga skatten för samma år (8:1 SFL).

Uppbörden av egenavgifter sker i förekommande fall genom att dessa räknas in i debiterad preliminär skatt. Det gäller framför allt fysisk person som driver NRV eller delägare i handelsbolag. Om den som har företag driver verksamheten genom eget aktiebolag, ska bolaget göra skatteavdrag och erlagga arbetsgivaravgifter för utbetalning av lön till ägaren, precis som för anställda i bolaget.

### Översikt avseende skatteform och uppbörd:

- |                     |  |
|---------------------|--|
| - A-skatt           | Arbetsgivardeklaration<br>Skatte <b>avdrag</b> på lön m.m., t.ex. enl. tabell (lön), 11:16-20 SFL.<br>Arbetsgivares och bankers etc. skatteavdrag på ränta, utdelning och annan avkastning (30 %), se 10:15 och 11:25 SFL. |
| - F-skatt*          | F-skatt <b>debitering</b> (genom beslut)<br>Inkomst av NRV (3:3 SAL); inkomst av tjänst som utgör hobbyverksamhet (3:4 SAL; 12:37 IL).   |
| - Särskild A-skatt* | <b>Debitering</b> av särskild A-skatt (genom beslut)<br>För den som inte har NRV eller arbetsgivare som kan göra förhöjt skatteavdrag och uppbär inkomst från t.ex. fastighet eller hobbyverksamhet.                       |

[\* Den som är godkänd för F-skatt eller har särskild A-skatt ska i vissa fall lämna *preliminär inkomstdeklaration*, se 28 kap. SFL.]

## Beräkningen av skatteavdrag

Beräkningen av skatteavdrag för preliminär skatt behandlas i 11 kap. SFL. Här återges några av dessa regler:

I **underlaget för beräkning av skatteavdrag från ersättning för arbete** ska det ingå

1. kontant ersättning som en utbetalare ska göra skatteavdrag från enligt 10 kap. SFL,
2. värdet av förmåner som ges ut av utbetalaren och som är skattepliktiga enligt IL, samt
3. ersättning eller förmån som enligt 11 kap. 5-7 §§ SFL anses utgiven av utbetalaren, om skatteavdrag enligt 10 kap. AFL skulle ha gjorts från motsvarande ersättning eller förmån som ges ut direkt av utbetalaren (11:4 SFL).

En sådan *förmån* som avses i 10 kap. 11 § andra st IL och som innebär en rätt att *i framtiden förvärva värdepapper* ska anses utgiven av den i vars tjänst rättigheten har förvärvats (11:5 SFL).

*Rabatt, bonus* eller *annan förmån* som har getts ut på grund av kundtrohet eller liknande ska anses utgiven av den som slutligt har stått för de kostnader som ligger till grund för förmånen (11:6 SFL).

En *ersättning eller en annan förmån än som avses i 11 kap. 5 § SFL* som har getts ut av *en fysisk person som är bosatt utomlands eller av en utländsk juridisk person*, ska anses utgiven av den hos vilken mottagaren är anställd i Sverige om

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

En sådan *förmån som avses i 11 kap. 5 § SFL ska räknas med i underlaget* för beräkning av skatteavdrag *när den som ska anses som utgivare av förmånen har fått kännedom om att rättigheten har utnyttjats eller överlåtit* (11:8 1 st SFL). Förmåner och ersättningar som avses i 11 kap. 6 och 7 §§ SFL ska räknas med i underlaget när den som ska anses som utgivare har fått kännedom om dem (11:8 2 st SFL).

*Förmåner ska värderas enligt bestämmelserna i 61 kap. 2-17 §§ IL* om inte annat följer av 11 kap. 10 eller 11 § SFL (11:9 SFL):

- Värdet av förmån av bostad i Sverige som inte är semesterbostad eller bostad som avses i 61 kap. 3 a § IL ska beräknas enligt sådana värdetabeller som avses i 2 kap. 10 a § första st 1 och andra st SAL (11:10 1 st SFL). Om SKV har bestämt värdet av en bostadsförmån vid beräkning av underlag för arbetsgivaravgifter enligt 2 kap. 10 c § SAL, ska detta värde användas i underlaget för beräkning av skatteavdrag (11:10 2 st SFL).

- Om SKV har bestämt värdet av en bilförmån eller kostförmån vid beräkning av underlag för arbetsgivaravgifter enligt 2 kap. 10 b § SAL, ska detta värde användas i underlaget för beräkning av skatteavdrag (11:11 SFL).

Från **ersättning för arbete som betalas ut till en fysisk person** ska skatteavdrag göras i enlighet med beslut om preliminär A-skatt. Ett beslut om att skatteavdrag ska göras enligt skattetabell ska dock inte tillämpas i de fall som avses i 11 kap. 20 § SFL (11:16 1 st SFL), varvid skatteavdrag i stället sker med 30 procent (11:20 SFL). Under januari får skatteavdrag göras enligt den skattetabell som senast har tillämpats under det föregående beskattningsåret (11:16 2 st SFL).

Från **ersättning för arbete som betalas ut till en juridisk person** ska skatteavdrag göras med 30 procent av underlaget om inte annat följer av ett beslut om särskild beräkningsgrund enligt 55 kap. 9 § SFL (11:24 SFL).

**Skatteavdrag från ränta, utdelning och annan avkastning som avses i 10 kap. 15 § SFL** ska göras med 30 procent om inte annat följer av 11 kap. 26 § SFL eller ett beslut om särskild beräkningsgrund enligt 55 kap. 9 § SFL (11:25 SFL). Skatteavdrag från ränta, utdelning och annan avkastning som avses i 10 kap. 15 § på utländska värdepapper ska göras med så stort belopp att det tillsammans med den skatt som dras av i utlandet uppgår till 30 procent av räntan, utdelningen eller avkastningen (11:26 SFL).

## Beräkningen av arbetsgivaravgifter

Arbetsgivaravgifterna är 31,42 procent för 2019. Underlaget för beräkning av arbetsgivaravgifter (avgiftsunderlaget) är enligt huvudregeln i 2 kap. 24 § första st. SAL summan av de avgiftspliktiga ersättningar som den avgiftsskyldige har utgett under en kalendermånad.

## Beräkningen av egenavgifter

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

- Egenavgifter för ensk. när.idk. eller för aktiv delägare i handelsbolag 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) och så vidare.

## Ex.: konsekvenser på grund av skönsbeskattning för oredovisade intäkter i ett fåmansföretag

Antag att SKV har gjort en utredning som visar att oredovisade intäkter förekommit i ett fåmansföretag, ett aktieföretag, vilket föranleder skönsbeskattning enligt 57:1 SFL. Här ges en schematisk översikt avseende de beloppsmässiga konsekvenserna för aktieföretaget och dess ägare:

- 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 SKV:s 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 – jfr 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. Från och med 2019 gäller att utbetald ersättning för arbete ska redovisas av utbetalaren månatligen i en arbetsgivardeklaration på individnivå för anställda och andra som har utfört arbetet. Då lämnar uppdragsgivare/arbetsgivare inte någon årlig kontrolluppgift till SKV för sådana utbetalningar (jfr SFS 2017:387 och SFS 2017:390 samt prop. 2016/17:58 s. 72 och 73). För att inte bli skattskyldig för hela oredovisade lönerna ensam, bör ägaren rätta felaktiga arbetsgivardeklarationer och inge till SKV, om det finns arbetskraft som tagit del av de oredovisade intäkterna och för vilka redovisning inte lämnats ännu av AB:et. Ägaren antas här inte ha anlitat någon sådan okänd arbetskraft genom sitt AB. Det kan givetvis vara så att känd arbetskraft, dvs. anställda för vilka redovisning lämnats, har erhållit också svart lön 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 beskattningseksekvenser:

<b>AB</b>	Intäkt	+100 000		
	Kostnad	-100 000		(lön till ägare – s.k. tyst kvittning)
	Kostnad	-25 000	Moms +25 000	(antas att AB:ets verksamhet är skattepliktig o. att generella momssatsen 25 % gäller, 7:1 1 st ML)
	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.

## Preliminär inkomstdeklaration resp. arbetsgivardeklaration

Det är, som nämnts, grundläggande för preliminärskattesystemet att preliminär skatt ska betalas för beskattningsåret med belopp som så nära som möjligt kan antas motsvara den slutliga skatten för samma år (8:1 SFL), dvs. den preliminära skatten ska matcha den slutliga skatt som beslutas med ledning av den årliga inkomstdeklarationen. Därför ska, som också nämnts, den som är godkänd för F-skatt eller har särskild A-skatt lämna *preliminär inkomstdeklaration* i vissa fall, eftersom det inte är fråga om att exempelvis en arbetsgivare gör skatteavdrag för vederbörande – jfr 28:1 SFL. Följande gäller ang. *skyldigheten att lämna preliminär inkomstdeklaration*:

- Den som ansöker om godkännande för F-skatt ska lämna en preliminär inkomstdeklaration till SKV (28:2 SFL).

- Om den slutliga skatten för beskattningsåret beräknas överstiga motsvarande skatt för det föregående beskattningsåret, ska den som är godkänd för F-skatt eller har särskild A-skatt lämna en preliminär inkomstdeklaration, om

1. skillnaden är betydande med hänsyn till den skattskyldiges förhållanden, eller

2. räkenskapsåret har lagts om enligt 3 kap. 6 § BFL utan SKV:s tillstånd (28:3 1 st SFL).

Deklarationen ska ha kommit in till SKV senast en månad före beskattningsårets ingång (28:3 2 st SFL).

- Om det kan antas att den slutliga skatten för beskattningsåret kommer att överstiga den debiterade preliminära skatten, ska den som är godkänd för F-skatt eller har särskild A-skatt lämna en preliminär inkomstdeklaration, om

1. skillnaden är betydande med hänsyn till den skattskyldiges förhållanden, eller

2. räkenskapsåret har lagts om enligt 3 kap. 6 § BFL utan SKV:s tillstånd (28:4 1 st SFL).

Deklarationen ska ha kommit in till SKV inom 14 dagar från det att deklareringskyldigheten uppkom. När mindre än en månad återstår av beskattningsåret behöver deklareration dock inte lämnas (28:4 2 st SFL).

- En preliminär inkomstdeklaration får även lämnas i andra fall än som avses i 28 kap. 2-4 §§ SFL (28:5 SFL).

- En preliminär inkomstdeklaration ska innehålla uppgifter om beräknade inkomster och utgifter samt övriga uppgifter som SKV behöver för att kunna bestämma den preliminära skatten (28:6 SFL).

*Arbetsgivardeklaration* ska fr.o.m. 2019 lämnas på individnivå för anställda etc., och innehålla skatteavdrag och arbetsgivaravgifter och lämnas till SKV enligt följande av 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 beskattningsåret (26:26 SFL):

<i>Arbetsgivardeklaration för redovisningsperiod</i>	<i>ska ha kommit in senast den</i>
januari	12 februari
februari	12 mars
mars	12 april
april	12 maj
maj	12 juni
juni	12 juli
juli	17 augusti
augusti	12 september
september	12 oktober
oktober	12 november
november	12 december
december	17 januari

Den som är skyldig att redovisa moms på beskattningsunderlag som exklusive UIF och import beräknas sammanlagt överstiga 40 miljoner kr för beskattningsåret ska i stället lämna *arbetsgivardeklaration* enligt följande (26:30 SFL):

<i>Arbetsgivardeklaration för redovisningsperiod</i>	<i>ska ha kommit in senast den</i>
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

## Förhållandet mellan socialavgifter och inkomstskatt

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.

## Förhållandet mellan skatteform och inkomstlag

Inkomstlagen (tjänst, kapital och NRV) styr vilken s.k. skatteform som ska gälla för erläggande av preliminär skatt (uppbörd): Den som avser bedriva NRV enligt 13 kap. IL ska i princip godkännas för F-skattedebitering [9:1 1 st SFL]. Annars gäller A-skatt (skatteavdrag) eller debitering av särskild A-skatt (8:2 1 st SFL). Det är således inte skatteformen som styr tillämpligt inkomstlag.

## Preliminärskattesystemets grunder

Det är, som nämnts, grundläggande för preliminärskattesystemet att preliminär skatt ska betalas för beskattningsåret med belopp som så nära som möjligt kan antas motsvara den slutliga skatten för samma år (8:1 SFL).

## Förhållandet mellan regler om skatteavdrag resp. socialavgifter och EU-rätten

Skyldigheten att göra skatteavdrag styrs inte av EU-rätten. Det finns inte något generellt direktiv eller förordning från EU om inkomstskatt, och därför ligger kompetensen avseende regler om skatteavdrag hos Sveriges Riksdag. Det finns således inget allmänt krav i EU-rätten på harmonisering av EU:s medlemsstaters lagstiftningar om inkomstskatt. Här får bara upplysningsvis nämnas att EU:s råd dock har, i enlighet med principen i art. 115 FEUF om s.k. tillnärmning, utfärdat t.ex. följande direktiv som berör inkomstskatteområdet:

- fusionsdirektivet (2009/133/EG) [tidigare fusionsdirektivet (90/434/EEG)];
- moder/dotterbolagsdirektivet (2011/96/EU) [tidigare moder/dotterbolagsdirektivet (90/435/EEG)];
- rådets direktiv 2011/16/EU av den 15 februari 2011 om administrativt samarbete i fråga om beskattning [ändrat genom rådets direktiv 2014/107/EU och genom rådets direktiv (EU) 2016/881];
- direktivet om ett gemensamt system för beskattning av räntor och royalties som betalas mellan närstående bolag i olika medlemsstater (2003/49/EG) [ränte-/royaltydirektivet]; och
- direktiv (EU) 2016/1164 om fastställande av regler mot skatteflyktsmetoder som direkt inverkar på den inre marknadens funktion (jfr under F ang. den s.k. EBITDA-regeln). Direktiv (EU) 2016/1164 förkortas ibland ATAD, efter dess benämning på engelska – Anti Tax Avoidance Directive.

SAL innehåller, som nämnts, bestämmelser om avgifter för finansiering av systemen för social trygghet (socialavgifter) – 1:1 1 st SAL. 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.

## E. IMPAKT – vissa frågor om tullrätt m.m.

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 översikt avseende vissa frågor om tullrätt, varvid även anknytningar görs till moms och punktskatter – (*MP*)*T*. Denna översikt ger stöd för studier och undervisning i tullrätt åt studenter och lärare. De e-böcker vilka jag, utöver denna, hittills har publicerat i min IMPAKT-serie är:

- *IMPAKT – studiehandledning i inkomstskatt, socialavgifter och mervärdesskatt*
- *IMPAKT – Momsnyckeln*
- *IMPAKT – Avtal och momsproblem*
- *IMPAKT – Skatter och avgifter i Sverige*
- *IMPAKT om skatter för ägarledda företag – studiematerial*

Jfr också bl.a. e-boken *Skatteförfarandepraktikan – med straff- och europarättsliga aspekter*, där jag anger mer om de förfarandemässiga reglerna avseende bl.a. lämnande av mervärdesskattedeklaration. Se [www.forssen.com](http://www.forssen.com)

### Innehåll

- s. 41, Regler om tull, m.m.
- s. 41, Två lagar har blivit en på tullområdet
- s. 41, Paragrafnyckel
- s. 41, Rättskällehierarki
- s. 41, Unionstullkodexen och några ytterligare EU-regler om tull
- s. 42, Nyheterna i unionstullkodexen i huvudsak
- s. 42, Beskattningsmyndighet avseende tull och andra skatter vid import eller införsel av varor
- s. 43, Tullagstiftningens syfte och tillämpningsområde, delegering av befogenheter och Tullverkets uppgifter
- s. 43, Syfte och tillämpningsområde
- s. 43, Delegering av befogenheter
- s. 43, Tullverkets uppgifter
- s. 43, Tullförfaranden
- s. 44, Tull – schematisk översikt av tullområdet och import av vara, m.m.
- s. 45, Tullverkets kontroll av varor och samarbete med andra behöriga myndigheter avseende samma varor
- s. 45, Kontroll efter frigörande
- s. 45, Ekonomisk aktör och registrering
- s. 46, Tullombud
- s. 46, Godkänd ekonomisk aktör
- s. 46, Gemensamma tulltaxan och varors klassificering enligt tulltaxan
- s. 46, Varors värde för tulländamål – tullvärde samt tullsatser
- s. 47, Uppkomst av tullskuld
- s. 47, Uppkomst av tullskuld vid import
- s. 47, Uppkomst av tullskuld vid export
- s. 47, Bestämmelser som gäller alla tulldeklarerationer

### Förkortningar

*EU*, Europeiska unionen (eller unionen); *FEUF*, Fördraget om EU:s funktionssätt; *KN*, Kombinerade nomenklaturen; *ML*, mervärdesskattelagen (1994:200); *prop.*, Regeringens proposition; *RÅ*, Regeringsrättens årsbok; *SFL*, skatteförfarandelagen (2011:1244); *SFS*, svensk författningssamling; *SKV*, Skatteverket; *SOU*, statens offentliga utredningar; *Taric*, Tarif Intégré Communautaire; *TuL*, tullagen (2016:253); *UTK*, Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 952/2013 av den 9 oktober 2013 om fastställande av en tullkodex för unionen (unionstullkodexen eller kodexen); *www*, worldwide web



## Regler om tull, m.m.

### *Två lagar har blivit en på tullområdet*

Den svenska tullagen (2016:253), TuL, ska vara anpassad till tullkodexen för unionen (unionstullkodexen), dvs. förordning (EU) nr 952/2013, som tillämpas från och med den 1 maj 2016.<sup>3</sup> Unionstullkodexen eller kodexen förkortas UTK i denna skrift. TuL ersatte den 1 maj 2016 tullagen (2000:1281), som motsvarade EU:s tidigare gemenskapstullkodex,<sup>4</sup> dvs. Rådets förordning (EEG) nr 2913/92, som ersattes den 1 maj 2016 av UTK. TuL ersatte den 1 maj 2016 även lagen (1994:1548) om vissa tullförfaranden med ekonomisk verkan, m.m.

Det finns även en förordning, tullförordningen (2016:287), som den 1 maj 2016 ersatte tullförordningen (2000:1306) och förordningen (1994:1606) om vissa tullförfaranden med ekonomisk verkan, m.m.

I SOU 2015:5 föreslogs att ordningen med två lagar, dvs. tullagen och lagen om vissa tullförfaranden med ekonomisk verkan, m.m., skulle behållas, men Lagrådet ansåg att den uppdelningen var olämplig och onödig och leder till att regleringen blir mer svårtillgänglig. Regeringen följde Lagrådets bedömning,<sup>5</sup> och numera finns således enbart en tullag, TuL. Att det tidigare förekom två lagar (och förordningar) var enbart en återspeglning av att ansvaret beträffande tullagstiftningen uppdelas så att Finansdepartementet har huvudansvaret och Utrikesdepartementet ansvarar för vissa delar av tullagstiftningen.<sup>6</sup>

I UTK förstås med uttrycket tullagstiftning det regelverk som utgörs av framför allt följande:

- a) Kodexen och de bestämmelser för att komplettera eller genomföra den som antagits på unionsnivå eller nationell nivå.
- b) Gemensamma tulltaxan.
- c) Den lagstiftning som fastställer ett unionssystem för tullbefrielse.
- d) Internationella avtal som innehåller tullbestämmelser, i den mån de är tillämpliga i unionen.<sup>7</sup>

### *Paragrafnyckel*

Se paragrafnyckel mellan å ena sidan tidigare tullagen (2000:1281) och tullförordningen (2000:1306) och å andra sidan nu gällande TuL och tullförordningen (2016:287): SOU 2015:5 s. 329-341.

### *Rättskällehierarki*

Den tidigare tullagen (2000:1281) och dess föregångare har sedan Sveriges EU-inträde 1995 enbart kompletterat den tidigare gemenskapstullkodexen och dess tillämpningsföreskrifter.<sup>8</sup> Numera är unionstullkodexen den primära rättskällan på tullområdet. Nationellt finns bara ett begränsat utrymme för kompletterande bestämmelser. Dessa får inte på något sätt gå utöver eller avvika från unionstullkodexen. Den svenska tullagstiftningen ska inte innehålla sådant som redan regleras i unionstullkodexen (dubbelreglering får således inte ske).

Utredningen SOU 2015:5 har granskat alla bestämmelser i den tidigare tullagen (2000:1281) utifrån nyss nämnda förutsättningar. Endast de bestämmelser som har bedömts komplettera unionstullkodexen och fortfarande vara relevanta har införts i TuL. Dessa bestämmelser framgår av paragrafnyckeln på sidorna 329-341 i SOU 2015:5.<sup>9</sup>

### *Unionstullkodexen och några ytterligare EU-regler om tull*

UTK trädde i kraft den 30 oktober 2013 och tillämpas fullt ut från och med den 1 maj 2016. Införandet av de s.k. elektroniska systemen kommer dock att ske stegvis och förväntas vara slutfört den 31 december 2020.<sup>10</sup>

UTK ersatte den 1 maj 2016 gemenskapstullkodexen. Den s.k. *moderniserade tullkodexen* [Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 450/2008] trädde i kraft den 24 juni 2008 men har aldrig tillämpats, och nu har i stället UTK ersatt den gemenskapstullkodex som före den 1 maj 2016 hade gällt sedan 1992.<sup>11</sup>

I likhet med vad som gällt gemenskapstullkodexen är UTK en bindande rättsakt (förordning) för medlemsstaterna, enligt art. 288 andra st. FEUF. Andra EU-regler av intresse på tullområdet är t.ex.:

<sup>3</sup> Se prop. 2015/16:79 och SOU 2015:5 s. 81.

<sup>4</sup> Jfr även prop. 1999/2000:126.

<sup>5</sup> Se prop. 2015/16:79 s. 119 och 120.

<sup>6</sup> Se SOU 2015:5 s. 115 och 116 samt även prop. 2015/16:79 s. 120.

<sup>7</sup> Se pkt 2 i art. 5 UTK.

<sup>8</sup> Se SOU 2015:5 s. 90.

<sup>9</sup> Se SOU 2015:5 s. 121.

<sup>10</sup> Se SOU 2015:5 s. 89.

<sup>11</sup> Se SOU 2015:5 s. 88 och 89.

- art. 28 FEUF, som anger att EU är en tullunion;
- art. 33 FEUF, ang. att Europaparlamentet och rådet ska vidta åtgärder för att stärka tullsamarbetet i unionen;
- art. 114 FEUF, ang. att Europaparlamentet och rådet ska besluta om s.k. tillnärmning av medlemsländernas lagstiftningar för att upprätthålla inre marknaden och att få den inre marknaden att fungera (jfr art. 113 FEUF ang. harmonisering av lagstiftningen om indirekta skatter);
- art. 207.2 FEUF, ang. att Europaparlamentet och rådet ska besluta om åtgärder för att fastställa inom vilken ram den gemensamma handelspolitiken ska genomföras;
- art. 291.2 FEUF, ang. att kommissionen, för att fastställa enhetliga villkor för genomförandet av unionstullkodexen, har tilldelats genomförandebefogenheter. Av skäl 5 i kodexen framgår att dessa befogenheter bör utövas i enlighet med Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 182/2011. Art. 285 i kodexen preciserar i vilken utsträckning förordning (EU) 182/2011 ska vara tillämplig. Av art. 285.1 framgår att kommissionen ska biträdas av den s.k. tullkodexkommittén.<sup>12</sup>

#### *Nyheter i unionstullkodexen i huvudsak*

En del av ändringarna i UTK är av redaktionell och lagteknisk karaktär, men det har också gjorts väsentliga ändringar i sak. Dessa är i huvudsak följande:

- *Elektronisk kommunikation*, dvs. all framtida tullhantering ska vara elektronisk.
- *Centraliserad klarering*, dvs. tulldeklarationen behöver inte inges på samma plats där varorna rent fysiskt befinner sig (ersätter de s.k. enhetstillstånden – se prop. 2015/16:79 s. 105 och 125).
- *Särskilda förfaranden*, syftet med nya bestämmelser därom är att fastställa regler som förenklar för aktörerna, varvid en konkret förändring är att ett enda förfarande för aktiv förädling införs.
- *Allmänna ursprungsregler*, dvs. unionstullkodexen gör det möjligt att införa produktspecifika ursprungsregler för alla produkter, till skillnad från gemenskapstullkodexen genom vilken ursprung enbart fastställdes för ett fåtal produkter.<sup>13</sup>

Några ytterligare nyheter som bör noteras är följande:

- Om inget annat föreskrivs, får deklaranten fritt välja tullförfarande.<sup>14</sup>
- Deklaranten ska, utom i vissa undantagsfall, vara etablerad i unionens tullområde.<sup>15</sup>

#### *Beskattningsmyndighet avseende tull och andra skatter vid import eller införsel av varor*

Bestämmelser om skyldighet att betala annan skatt än tull vid import eller införsel till det svenska tullområdet finns i

- lagen (1972:266) om skatt på annonser och reklam,
- ML,
- lagen (1994:1563) om tobaksskatt,
- lagen (1994:1564) om alkoholskatt, och
- lagen (1994:1776) om skatt på energi.<sup>16</sup>

Tullverket är beskattningsmyndighet vid import eller införsel av varor även beträffande dessa skatter.<sup>17</sup> Avseende moms gäller dock förfarande enligt SFL, varvid således SKV är beskattningsmyndighet, om deklaranten eller, om deklaranten är ett ombud, den för vars räkning ombudet handlar är momsregistrerad i Sverige vid tidpunkten för beslutet om fastställande av tull och agerar i egenskap av beskattningsbar person enligt ML vid importen eller införseln, eller är en juridisk person som inte agerar i egenskap av beskattningsbar person enligt ML vid importen eller införseln.<sup>18</sup>

<sup>12</sup> Se SOU 2015:5 s. 86, 90 och 93.

<sup>13</sup> Se SOU 2015:5 s. 94 och 95 samt, beträffande centraliserad klarering, s. 89. För övrigt får noteras att med s.k. *aktiv förädling* avses ett tullförfarande där varor importeras till EU för att genomgå någon förädlingsprocess och därefter återexporteras som förädlingsprodukter. Förfarandet för s.k. *passiv förädling* ska medge att unionsvaror temporärt exporteras från unionens tullområde för att genomgå förädlingsprocesser och att de varor som härrör från dessa processer övergår till fri omsättning med fullständig eller partiell befrielse från importtullar.

<sup>14</sup> Se SOU 2015:5 s. 104.

<sup>15</sup> Se SOU 2015:5 s. 105.

<sup>16</sup> Se 2 kap. 1 § första st. TuL.

<sup>17</sup> Se 2 kap. 1 § andra st. första men. TuL.

<sup>18</sup> Se 2 kap. 2 § första st. TuL.

## Tullagstiftningens syfte och tillämpningsområde, delegering av befogenheter och Tullverkets uppgifter

### *Syfte och tillämpningsområde*

1. Genom UTK fastställs en tullkodex för unionen som fastställer de allmänna regler och förfaranden som ska tillämpas på varor som förs in i eller ut ur unionens tullområde. Utan att det påverkar tillämpningen av internationell rätt, internationella konventioner eller unionslagstiftning på andra områden ska UTK tillämpas enhetligt inom hela unionens tullområde.
2. Vissa av tullagstiftningens bestämmelser kan tillämpas utanför unionens tullområde inom ramen för lagstiftning på särskilda områden eller internationella konventioner.
3. Vissa av bestämmelserna i tullagstiftningen, inbegripet de förenklingar som föreskrivs i denna, ska tillämpas på handeln med unionsvaror mellan de delar av unionens tullområde på vilka bestämmelserna i direktiv 2006/112/EG (mervärdesskattedirektivet) eller direktiv 2008/118/EG (punktskattedirektivet) tillämpas och de delar av tullområdet där de bestämmelserna inte tillämpas, eller på handeln mellan de delar av unionens tullområde där de bestämmelserna inte tillämpas.<sup>19</sup>

### *Delegering av befogenheter*

EU-kommissionen ska ges befogenhet att anta delegerade akter enligt art. 284 för att specificera de bestämmelser i tullagstiftningen och förenklingen av denna som avser tulldeklarationer, de bevis på tullstatus och den användning av förfarandet för intern unionstransitering som inte påverkar en korrekt tillämpning av de skattemässiga åtgärder som berörs, som gäller för sådan handel med unionsvaror som avses i art. 1.3. Dessa akter kan behandla särskilda omständigheter som gäller för handel med unionsvaror som berör enbart en medlemsstat.<sup>20</sup>

### *Tullverkets uppgifter*

Tullmyndigheterna, t.ex. Tullverket i Sverige, ska ha det primära ansvaret för att övervaka unionens internationella handel och därigenom bidra till rättvis och öppen handel, till genomförandet av de externa aspekterna av den inre marknaden, den gemensamma handelspolitiken och annan gemensam politik på unionsnivå som har betydelse för handeln och till säkerhet i hela leveranskedjan. Tullmyndigheterna ska inrätta åtgärder med särskilt följande syften: a) att skydda unionens och dess medlemsstaters ekonomiska intressen, b) att skydda unionen från illojal och olaglig handel samtidigt som legitim affärsverksamhet får stöd, c) att säkerställa unionens och dess invånares säkerhet och skydd, samt skyddet av miljön, vid behov i nära samarbete med andra myndigheter och d) att bevara en lämplig balans mellan tullkontroll och underlättande av laglig handel.<sup>21</sup>

### **Tullförfaranden**

Enligt pkt 16 i art. 5 UTK avses med **tullförfarande** vart och ett av följande förfaranden till vilka varor får hänföras i enlighet med kodexen: a) Övergång till fri omsättning, b) Särskilda förfaranden och c) Export.

*Övergång till fri omsättning* ('förtullning') är ett av de allra viktigaste tullförfarandena. Det innebär att icke-unionsvaror får tullstatus som unionsvaror. Därigenom kan en importerad vara, på samma sätt som ang. varor producerade inom EU, överföras som s.k. unionsvara mellan EU-länderna utan att den förtullas igen.<sup>22</sup>

- Icke-unionsvaror, avsedda att släppas ut på unionens marknad eller avsedda för privat användning eller konsumtion inom unionens tullområde, ska hänföras till förfarandet för *övergång till fri omsättning*.
- En *övergång till fri omsättning* ska medföra följande åtgärder: a) Att tillämpliga importtullar tas ut. b) Att, i förekommande fall, andra avgifter tas ut i enlighet med tillämpliga gällande bestämmelser för uttag av dessa avgifter. c) Att handelspolitiska åtgärder och förbud och restriktioner tillämpas, i den mån de inte ska tillämpas i ett tidigare skede. d) Att de övriga formaliteter som införts för import av varorna fullgörs.
- *Övergång till fri omsättning* ska ge icke-unionsvaror tullstatus som unionsvaror.<sup>23</sup>

<sup>19</sup> Se art. 1 UTK.

<sup>20</sup> Se art. 2 UTK.

<sup>21</sup> Se art. 3 UTK.

<sup>22</sup> Se art. 29 FEUF.

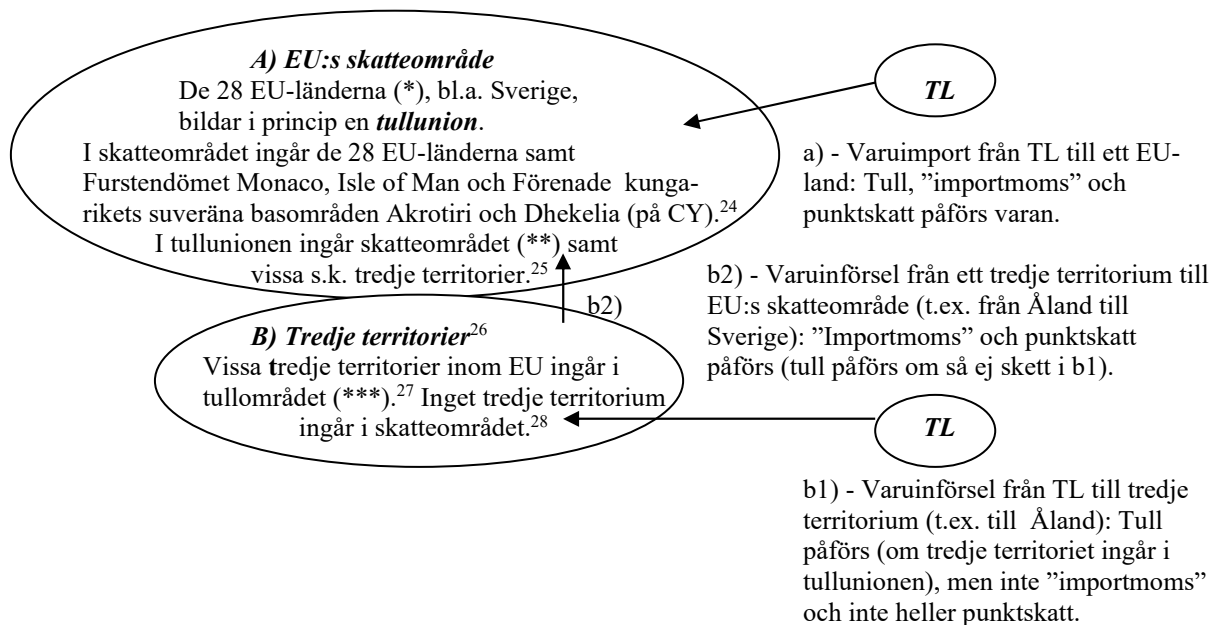
<sup>23</sup> Se art. 201 UTK.

## Tull – schematisk översikt av tullområdet och import av vara, m.m.

Tull och punktskatt är jämte moms de vanligaste indirekta skatterna. Bilden nedan illustrerar i första hand att **EU är en tullunion**, där EU:s tullområde består av EU:s skatteområde och vissa s.k. tredje territorier tillhöriga EU:

EU:s tullområde: A) skatteområdet plus B) vissa tredje territorier

Tredje land, TL (plats utanför EU)



\* **EU:s 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).

[I en folkomröstning i Storbritannien den 23 juni 2016 röstade britterna för utträde ur EU (jfr uttrycket *Brexit*), och Storbritanniens utträde ur EU är tänkt att ske den 31 januari 2020.]

\*\* Ang. DK: **Färöarna och Grönland ingår inte i tullområdet.**<sup>29</sup>

\*\*\* Med ett **tredje territorium** förstås:

1. berget Athos,
2. Kanarieöarna,
3. de franska territorier som avses i art. 349 och 355.1 i (sjunde delen) FEUF,
4. Åland,
5. Kanalöarna,
6. Campione d'Italia,
7. de italienska delarna av Luganosjön,
8. ön Helgoland,
9. territoriet Büsingen,
10. Ceuta,
11. Melilla,
12. Livigno.

Territorierna i 1-7 ovan ingår i EU:s tullområde medan de i 8-12 inte ingår där.<sup>30</sup>

<sup>24</sup> Se 1 kap. 10 a § ML och även art. 4.2 UTK.

<sup>25</sup> Se art. 4 UTK.

<sup>26</sup> Se ang. tredje territorium: 1 kap. 10 b § ML, dess lydelse fr.o.m. den 1 januari 2020 (enligt SFS 2019:789).

<sup>27</sup> Se art. 4.1

<sup>28</sup> Se 1 kap. 10 a § första st. andra men. ML.

<sup>29</sup> Se art. 4.1 fjärde strecksatsen UTK.

<sup>30</sup> Jfr 1 kap. 10 b § andra st. ML, dess lydelse fr.o.m. den 1 januari 2020 (enligt SFS 2019:789).

EU har ett tullområde och ett skatteområde. Skatteområdet gäller för moms och punktskatter. Både tullområdet och skatteområdet består av medlemsländernas geografiska områden, men skiljer sig dock något åt, vilket illustreras av bilden ovan. Där framgår också att vissa s.k. tredje territorier tillhöriga EU ingår i EU:s tullunion samt att inget tredje territorium ingår i EU:s skatteområde. **EU är en tullunion.** Med en tullunion avses att EU har gemensam tulltaxa gentemot tredje land (plats utanför EU), medan tullar på import och export mellan medlemsstaterna ska vara förbjudna.<sup>31</sup> Det innebär att en vara som kommer från tredje land ska anses vara i s.k. fri omsättning ('förtullad') i en medlemsstat inom EU, om importformaliteterna uppfyllts, dvs. varan kan som nämnts, på samma sätt som ang. varor producerade inom EU, överföras som s.k. unionsvara mellan EU-länderna utan att den förtullas igen.<sup>32</sup>

I bilden ovan illustreras två fall av varuimport: a och b.

- I a-fallet sker importen av varan direkt till EU:s skatteområde. Då påförs varan tull samt punktskatt och moms, förutsatt att varan omfattas av punktskatt och inte är undantagen från momsplikt enligt 3 kap. ML.
- I b-fallet sker varuimporten via s.k. tredje territorium (b1) till skatteområdet (b2). Om tredje territoriet i fråga ingår i tullunionen, påförs tull men inte moms eller punktskatt (b1). Moms eller punktskatt påförs i förekommande fall när varan införs från ett tredje territorium till skatteområdet (b2). Då påförs tull enbart om så inte skedde vid b1, dvs. om införseln till skatteområdet sker från ett tredje territorium som inte ingår i tullunionen.

I bilden ovan används uttrycket "importmoms". Uttrycket används för att skilja moms som påförs vid införsel från tredje land (import) från moms som utgår i samband med unionsinterna förvärv (UIF) av varor. Inom skatteområdet sker gränsöverskridande handel med varor utan förtullning men redovisning av moms för UIF förekommer då.

### **Tullverkets kontroll av varor och samarbete med andra behöriga myndigheter avseende samma varor**

Tullmyndigheterna, t.ex. Tullverket i Sverige, får i princip genomföra alla tullkontroller som de anser nödvändiga.<sup>33</sup> Om andra kontroller än tullkontroller ska genomföras av andra behöriga myndigheter än tullmyndigheterna i fråga om samma varor, ska tullmyndigheterna i nära samarbete med dessa andra myndigheter, anstränga sig för att få dessa kontroller utförda om möjligt vid samma tidpunkt och på samma plats som tullkontrollerna ("one-stop-shop"), varvid tullmyndigheterna ska ha den samordnande rollen för att uppnå detta.<sup>34</sup>

### **Kontroll efter frigörande**

För tullkontrolländamål får tullmyndigheterna kontrollera att de uppgifter som lämnas i en tulldeklaration, en deklaration för tillfällig lagring, en summarisk införseldeklaration, en summarisk utförseldeklaration, en deklaration om återexport eller en anmälan om återexport är riktiga och fullständiga, kontrollera att styrkande handlingar finns och är äkta, riktiga och giltiga och får granska deklarerandes räkenskaper och annan bokföring som avser transaktionerna för varorna eller de tidigare eller efterföljande kommersiella transaktioner som berör varorna efter att ha frigjort dessa varor. Tullmyndigheterna får också undersöka dessa varor och/eller ta prover av varorna om det fortfarande är möjligt för dem att göra detta.<sup>35</sup> Dessa kontroller får genomföras på plats hos innehavaren av varorna eller innehavarens företrädare eller hos varje annan person som av yrkesmässiga skäl är direkt eller indirekt inblandad i dessa transaktioner eller hos varje annan person som innehar dessa dokument och uppgifter i kommersiellt syfte.<sup>36</sup>

### **Ekonomisk aktör och registrering**

Enligt pkt 5 i art. 5 UTK avses med *en ekonomisk aktör* en person som i sin näringsverksamhet är involverad i verksamhet som omfattas av tullagstiftningen.

De ekonomiska aktörer som är etablerade i unionens tullområde ska registrera sig hos de tullmyndigheter som ansvarar för de platser där de är etablerade. I särskilda fall ska ekonomiska aktörer som inte är etablerade i

<sup>31</sup> Se art. 28 FEUF och art. 30 FEUF.

<sup>32</sup> Se art. 29 FEUF.

<sup>33</sup> Jfr art. 46.1 första st. UTK.

<sup>34</sup> Se art. 47.1 UTK.

<sup>35</sup> Se art. 48 första st. UTK.

<sup>36</sup> Se art. 48 andra st. UTK.

unionens tullområde registrera sig hos de tullmyndigheter som ansvarar för den plats där de först inger en deklaration eller ansöker om ett beslut. Andra personer än ekonomiska aktörer ska inte vara skyldiga att registrera sig hos tullmyndigheterna, om inget annat föreskrivs.<sup>37</sup>

### **Tullombud**

Varje person får utse ett tullombud. Detta ombudskap får vara direkt, varvid tullombudet ska agera i en annan persons namn och för dennes räkning, eller indirekt, varvid tullombudet ska agera i eget namn men för en annan persons räkning.<sup>38</sup>

Ett tullombud ska vara etablerat i unionens tullområde. Om inget annat föreskrivs ska denna skyldighet frångås när tullombudet agerar för sådana personers räkning som inte behöver vara etablerade i unionens tullområde.<sup>39</sup>

### **Godkänd ekonomisk aktör**

Enligt pkt 24 i ingressen till UTK bör pålitliga ekonomiska aktörer som efterlever bestämmelserna åtnjuta ställning som godkänd ekonomisk aktör under förutsättning att de har beviljats tillstånd för tullförenkling och/eller för säkerhet och skydd. Beroende på vilken typ av tillstånd som har beviljats bör godkända ekonomiska aktörer dra största möjliga nytta av en utbredd användning av tullförenklingar eller dra nytta av lättnader i fråga om säkerhet och skydd. De bör också behandlas på ett mer förmånligt sätt när det gäller tullkontroller, t.ex. genom färre fysiska och dokumentbaserade kontroller. Enligt pkt 25 i ingressen till UTK bör pålitliga ekonomiska aktörer som efterlever bestämmelserna också kunna dra nytta av internationellt erkännande av status som godkänd ekonomisk aktör.

En ekonomisk aktör som är etablerad i unionens tullområde och uppfyller kriterierna i art. 39 UTK, om ekonomisk solvens m.m., får ansöka om status som *godkänd ekonomisk aktör*. Tullmyndigheterna ska, vid behov efter samråd med andra behöriga myndigheter, bevilja denna status, som ska vara föremål för övervakning.<sup>40</sup>

### **Gemensamma tulltaxan och varors klassificering enligt tulltaxan**

Import- och exporttullar som ska betalas ska i princip grunda sig på *Gemensamma tulltaxan*, som omfattar bl.a. Kombinerade nomenklaturen (KN).<sup>41</sup> Följande gäller beträffande *varors klassificering enligt tulltaxan*:<sup>42</sup>

1. Vid tillämpning av Gemensamma tulltaxan ska klassificering enligt tulltaxan av varor innebära att man fastställer enligt vilket undernummer eller enligt vilken ytterligare underuppdelning av KN dessa varor ska klassificeras.
2. Vid tillämpning av icke-tariffära åtgärder ska klassificering enligt tulltaxan av varor innebära att man fastställer enligt vilket undernummer eller enligt vilken ytterligare underuppdelning av KN, eller av varje annan nomenklatur som har upprättats genom unionsbestämmelser och som helt eller delvis grundar sig på KN eller lägger ytterligare underuppdelningar till denna, dessa varor ska klassificeras.
3. Det undernummer eller den ytterligare underuppdelning som fastställs enligt pkt 1 och 2 ovan ska användas för tillämpningen av åtgärder som är knutna till det undernumret.
4. EU-kommissionen får anta åtgärder för att fastställa varors klassificering enligt tulltaxan i enlighet med pkt 1 och 2 ovan.

### **Varors värde för tulländamål – tullvärde samt tullsats**

Varors tullvärde ska för tillämpningen av *Gemensamma tulltaxan* och icke-tariffära åtgärder som fastställs i unionsbestämmelser på särskilda områden som rör varuhandeln fastställas i enlighet med art. 70 och 74 UTK.<sup>43</sup> En varas tullvärde ska i princip motsvara det pris som faktiskt betalats eller ska betalas för den vid export respektive import.<sup>44</sup>

Tull tas ut på varans tullvärde. Det förekommer flera tullsats. Se [www.tullverket.se](http://www.tullverket.se): Där återfinns bl.a. standardsystemet för tulltaxor (Taric – *Tarif Intégré Communautaire*), som är en förteckning över varor, varukoder och tullsats, samt förordning (EU) 2016/1821 om ändring (den 1 januari 2017) av bilaga I till rådets förordning (EEG) nr 2658/87 om tulltaxe- och statistiknomenklaturen och om Gemensamma tulltaxan, KN2017, som integrerats i Taric.

<sup>37</sup> Se art. 9 första st. UTK.

<sup>38</sup> Se art. 18.1 UTK.

<sup>39</sup> Se art. 18.2 UTK.

<sup>40</sup> Se art. 38.1 UTK.

<sup>41</sup> Jfr art. 56.1 och 2 UTK. Varunomenklaturen KN skapades genom rådets förordning (EEG) nr 2658/87.

<sup>42</sup> Jfr art. 57 UTK.

<sup>43</sup> Jfr art. 69 UTK.

<sup>44</sup> Jfr art. 70.1 resp. art. 70.2 UTK.

## Uppkomst av tullskuld

### *Uppkomst av tullskuld vid import*

En tullskuld vid import ska uppkomma genom att icke-unionsvaror som omfattas av importtullar hänförs till något av följande tullförfaranden:

- a) Övergång till fri omsättning, inbegripet bestämmelserna om slutanvändning.
- b) Tillfällig införsel med partiell befrielse från importtullar.<sup>45</sup>

Tullskulden ska uppkomma vid den tidpunkt då tulldeklarationen godtas.<sup>46</sup>

Deklaranten ska vara gäldenär. Vid indirekt ombudskap ska också den person för vars räkning tulldeklarationen görs vara gäldenär.<sup>47</sup> Om en tulldeklaration för ett av de förfaranden som anges enligt a) och b) ovan upprättas på grundval av uppgifter som leder till att importtullar helt eller delvis inte tas ut, ska den person som har lämnat de för deklarationen nödvändiga uppgifterna och som visste eller som rimligen borde ha vetat att dessa uppgifter var felaktiga också vara gäldenär.<sup>48</sup>

Jfr även art. 78 resp. art. 79 UTK ang. särskilda bestämmelser för icke-ursprungsvaror resp. tullskuld som uppkommer genom bristande efterlevnad, t.ex. undandragande från tullövervakning samt art. 80 ang. avdrag för redan betalt importtullbelopp.

### *Uppkomst av tullskuld vid export*

En tullskuld vid export ska uppkomma genom att exporttullpliktiga varor hänförs till förfaranden som avser export eller passiv förädling.<sup>49</sup>

Tullskulden ska uppkomma vid den tidpunkt då tulldeklarationen godtas.<sup>50</sup>

Deklaranten ska vara gäldenär. Vid indirekt ombudskap ska också den person för vars räkning tulldeklarationen görs vara gäldenär.<sup>51</sup> Om en tulldeklaration upprättas på grundval av uppgifter som leder till att exporttullar helt eller delvis inte tas ut, ska också den person som har lämnat de för deklarationen nödvändiga uppgifterna vara gäldenär, om den personen visste eller rimligen borde ha vetat att dessa uppgifter var felaktiga.<sup>52</sup>

Jfr även art. 82 UTK ang. tullskuld som uppkommer genom bristande efterlevnad av skyldighet för utförsel av varor eller villkor enligt vilka varorna tilläts föras ut ur unionens tullområde med fullständig eller partiell befrielse från exporttullar.

## Bestämmelser som gäller alla tulldeklarationer

Utan att det påverkar tillämpningen av art. 167.1 UTK ang. kompletterande deklaration i vissa fall får en tulldeklaration inges av varje person som kan lämna alla de uppgifter som krävs för tillämpningen av bestämmelserna om det tullförfarande för vilket varorna deklarerar. Denna person ska även vara i stånd att anmäla eller låta anmäla varornas ankomst till tullen.<sup>53</sup> Om det faktum att en tulldeklaration godtas innebär att en bestämd person får särskilda skyldigheter, ska den deklarationen emellertid inges av denna person eller av dennes representant.<sup>54</sup>

Deklaranten ska vara etablerad i unionens tullområde,<sup>55</sup> men det gäller inte följande deklareranter:

- a) Personer som inger en tulldeklaration för transitering eller tillfällig införsel.
- b) Personer som vid enstaka tillfällen inger en tulldeklaration, inbegripet för användning för slutändamål eller aktiv förädling, under förutsättning att tullmyndigheterna anser det vara berättigat.
- c) Personer som är etablerade i ett land vars territorium angränsar till unionens tullområde och som anmäler varor som tulldeklarationen avser vid ett tullkontor vid gränsen till detta land under förutsättning att landet där personerna är etablerade beviljar motsvarande förmån för personer som är etablerade i unionens tullområde.<sup>56</sup>

Tulldeklarationer ska vara autentiserade.<sup>57</sup>

---

<sup>45</sup> Se art. 77.1 UTK.

<sup>46</sup> Se art. 77.2 UTK.

<sup>47</sup> Se art. 77.3 första st. UTK.

<sup>48</sup> Jfr art. 77.3 andra st. UTK.

<sup>49</sup> Se art. 81.1 UTK.

<sup>50</sup> Se art. 81.2 UTK.

<sup>51</sup> Se art. 81.3 första st. UTK.

<sup>52</sup> Se art. 81.3 andra st. UTK.

<sup>53</sup> Jfr art. 170.1 första st. UTK.

<sup>54</sup> Se art. 170.1 andra st. UTK.

<sup>55</sup> Se art. 170.2 UTK.

<sup>56</sup> Jfr art. 170.3 UTK.

<sup>57</sup> Se art. 170.4 UTK.

## F. IMPAKT – vissa frågor om företagsbeskattning

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 översikt avseende vissa frågor om företagsbeskattning, vilken ger stöd för studier och undervisning i företagsbeskattning åt studenter och lärare. De e-böcker vilka jag, utöver denna, hittills har publicerat i min IMPAKT-serie är:

- *IMPAKT – studiehandledning i inkomstskatt, socialavgifter och mervärdesskatt*
- *IMPAKT – Momsnyckeln*
- *IMPAKT – Avtal och momsproblem*
- *IMPAKT – Skatter och avgifter i Sverige*
- *IMPAKT om skatter för ägarledda företag – studiematerial*

Jfr också bl.a. e-boken *Skatteförfarandepraktikan – med straff- och europarättsliga aspekter*, där jag anger mer om de förfarandemässiga reglerna avseende bl.a. lämnande av mervärdesskattedeklaration. Se [www.forssen.com](http://www.forssen.com)

### Innehåll

#### s. 49, **Grunderna för uttagsbeskattning, jämförelse med förmånsbeskattning respektive underprisöverlåtelser**

- s. 49, a) Uttag ur näringsverksamhet
- s. 49, Kommentarer
- s. 49, b) Uttag eller förmån?
- s. 49, Kommentarer
- s. 49, c) Uttag eller underprisöverlåtelse (omstruktureringar)

#### s. 50, **Beskattningsfrågor mellan bolag: utdelningar, aktieförsäljningar och koncernbidrag**

- s. 50, a) Dubbelbeskattningsprincipen, undantag avseende kedjebeskattning
- s. 50, Ang. aktieägartillskott
- s. 50, b) Skattefri utdelning på näringsbetingade andelar
- s. 50, Kommentarer
- s. 50, c) Skattefri försäljning av näringsbetingade andelar
- s. 51, d) Koncernbidragsreglerna
- s. 51, Kommentarer
- s. 52, Förutsättningarna för bidrag mellan moderföretag och helägt dotterföretag
- s. 52, Koncernavdragsregler för svenskt moderföretag beträffande slutlig förlust hos ett helägt utländskt dotterföretag

#### s. 52, **Särskilt om begränsningarna i IL av ränteavdrag i företagssektorn från och med 2019**

#### s. 53, **Grunderna för fåmansföretagsbeskattning**

- s. 53, Fåmansföretag och fåmanshandelsbolag
- s. 54, Delägare och företagsledare
- s. 54, Kvalificerade andelar
  - s. 54, Utdelningsbeskattningen
  - s. 55, Kapitalvinstbeskattningen
  - s. 55, Skattebelastningen på utdelning och kapitalvinster på kvalificerade andelar

### Förkortningar

*BFL*, bokföringslagen (1999:1078); *Dir.*, kommittédirektiv; *EBIT/EBITDA*, Earnings Before Interest and Tax, Depreciation and Amortization; *HFD*, Högsta förvaltningsdomstolen; *IBB*, inkomstbasbelopp; *IL*, inkomstskattelagen (1999:1229); *ML*, mervärdesskattelagen (1994:200); *prop.*, Regeringens proposition; *RÅ*, Regeringsrättens årsbok; *SAL*, socialavgiftslagen (2000:980); *SFL*, skatteförfarandelagen (2011:1244); *SFS*, svensk författningssamling; *SKV*, Skatteverket; *SOU*, statens offentliga utredningar; *www*, worldwide web



## 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).

**Dessutom:** jfr vid tillämpning av företagsbeskattningsfrågor även med **BFL**. Viktiga regler i BFL som influerar företagsbeskattningen är t.ex. reglerna om *bokföringsskyldighet* och *affärshändelser*. En fysisk person som bedriver näringsverksamhet är bokföringsskyldig för denna (2:6 1 st BFL). En juridisk person är bokföringsskyldig, om inte annat anges i 2-5 §§ i 2 kap. BFL (2:1 BFL). Med affärshändelser förstås i BFL: alla förändringar i storleken och sammansättningen av ett företags förmögenhet som beror på företaget 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 kap. 2 § 1 st 7 BFL). Om ett uttag ska bokföras enligt BFL, utgör det ett uttag ur näringsverksamhet även enligt 22 kap. IL, om det inte är fråga om en underprisöverlåtelse i samband med omstrukturering [jfr c)]. I sistnämnda hänseende utgår för övrigt inte heller moms, om det är fråga om överlåtelse av tillgång i samband med verksamhetsöverlåtelse (2:1b ML).

### c) Uttag eller underprisöverlåtelse (omstrukturering)?

En underprisöverlåtelse ska inte medföra uttagsbeskattning (23:9 IL). Med underprisöverlåtelse avses att en tillgång överläts 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. Underprisöverlåtelser 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.

## Beskattningsfrågor mellan bolag: utdelningar, aktieförsäljningar och koncernbidrag

### a) Dubbelbeskattningsprincipen, undantag avseende kedjebeskattning

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 kedjebeskattningseffekter 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 innehas 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 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).

**Kommentarer:** Om fråga är om lageraktier i värdepappershandel, 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 kedjebeskattningseffekter (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 överbeskattning inom bolagssektorn. Genom skattefriheten undviks kedjebeskattningseffekter. 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.

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 hänför sig till ett skalbolag, s.k. skalbolagsbeskattning (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 (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 (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 alltför medföra fördelar, om en köpare av bolaget inte tog den latenta skatteskulden avseende obeskattade vinstmedel på grund av en inkårsöverlåtelse 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.

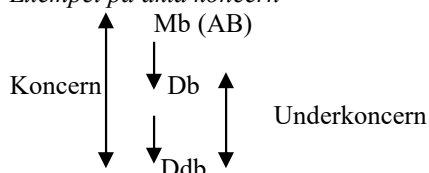
Varför finns regler om koncernredovisning? En koncernredovisning ska visa koncernens relationer till omvärlden. Ett företags redovisning ska, som nämnts, visa dess förmögenhetsförändring och försiktighetsprincipen innebär att en rättvisande bild ska ges (jfr 1:2 1 st 7 BFL ang. affärshändelser). På samma 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.

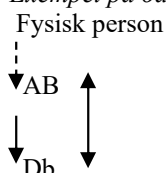
Koncernbeskattningsreglerna avser resultatöverföringar och resultatutjämningsåtgärder mellan bolag i samma koncern.

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)].

#### 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 ovan 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, enligt 1:2 1 st 7 BFL. 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).

### Särskilt om begränsningarna i IL av ränteavdrag i företagssektorn från och med 2019

Den 1 januari 2019 infördes genom SFS 2018:1206 begränsningar i IL av ränteavdragen i företagssektorn. Jag återger i korthet från prop. 2017/18:245 vad de nya reglerna avses innebära. Skattelagstiftningen innehåller inte någon *allmän* definition av begreppet ränta och i förarbetena till skattereformen 1990 respektive i HFD:s praxis betecknas begreppet som ”inte helt entydigt” respektive ”inte rättsligt klart definierat” (Se prop. 1989/90:110 Del 1 s. 402 respektive RÅ 1999 ref. 14). Därför återger jag först de definitioner som *särskilt* har införts i 24 kap. IL (Räntor och utdelningar i inkomstslaget näringsverksamhet) för uttrycken ränteutgifter och ränteinkomster:

- Med *ränteutgifter* avses i 24 kap. IL ränta och andra utgifter för kredit, och utgifter som är jämförbara med ränta (se 24:2 första st. IL). Sedan hänvisas i 24:2 andra och tredje st. till de lagrum i 24 och 24 a kap. IL där det anges i vilken utsträckning leasingavgifter samt ersättningar i form av livränta och liknande utbetalningar för avyttrade tillgångar behandlas som ränteutgifter respektive i vilken utsträckning valutakursförluster omfattas av definitionen av ränteutgifter.
- Med *ränteinkomster* avses i 24 kap. IL inkomster som motsvarar ränteutgifter enligt 24:2 IL (24:3 första st. första men. IL). Sedan hänvisas i 24:3 första st. andra men. och andra st. till de lagrum i 24 och 24 a kap. IL där det anges i vilken utsträckning leasingavgifter behandlas som ränteinkomster och i vilken utsträckning valutakursvinster omfattas av definitionen av ränteinkomster.

Regeringen vill med de nya reglerna åstadkomma att skattesystemet motverkar att företagens vinster förs ut obeskattade från Sverige genom ränteavdrag. Det är ett av skälen till att den generella begränsningen av ränteavdrag i företagssektorn infördes i kombination med sänkningen av bolagsskatten från 22 till 20,6 procent, vilken sker i två steg fram till 2021 (21,4 %, 2019; och 20,6 %, 2021). Avdragsbegränsningen är utformad som en så kallad EBITDA-regel med ett avdragsutrymme om 30 procent [EBIT/EBITDA (redovisningsmässiga resultatmått): Earnings Before Interest and Tax, Depreciation and Amortization]. De nya reglerna innebär i korthet ett avdragsförbud för ränta vid vissa gränsöverskridande situationer (hybridregler) och att reglerna om begränsning av ränteavdrag för vissa interna lån som motverkar aggressiv skatteplanering snävas in och blir mer träffsäkra, så att de i princip kommer att avse rena missbruksfall. Dessutom har genom de nya reglerna också införts skatteregler om finansiella leasingavtal. Reformen förväntas medföra en större neutralitet i beskattningen av eget respektive lånat kapital och regler om undantag från begränsningarna ska gynna små och medelstora företag. Endast 1 procent av företagen beräknas omfattas av begränsningsreglerna i fråga, medan små och medelstora företag avses få en skattesänkning. Jfr prop. 2017/18:245 s. 1, 2 och 340.

## 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! definitionsmässigt ej fåmansföretagsregler)

SKV 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. Reglerna i 57 kap. IL begränsar för vilka 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](http://www.skatteverket.se). Däremot rekommenderar Skatteverket på sin hemsida ([www.skatteverket.se](http://www.skatteverket.se)) att delägare i fåmansföretag ändå lämnar blankett K 10 varje år, eftersom därmed uppgift om gränobelopp för s.k. separat utdelningsutrymme 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). [22:22 och 56:5 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 skäligen avkastning för den aktive aktieägaren i dennes egenskap av aktieägare, det s.k. gränobeloppet. 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* (aktivitetskravet – 57:4 1 st IL). 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 i 57:4 1 st IL för att göra det mer konkret (se SKV A 2015:9, avsnitt 3.1 med Allmänna råd till 57 kap. 4 § IL).

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 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](http://www.skatteverket.se).]

#### *Kapitalvinstbeskattningen*

Återstående vinst efter avdrag för sparat utdelningsutrymme avseende avyttring av kvalificerade andelar beskattas i inkomstslaget tjänst upp till ett belopp om 100 inkomstbasbelopp [100 x 59 300 (IBB för 2016)=5 930 000 kr]. Vinst därutöver beskattas i inkomstslaget kapital med 30 % (57 kap. 21 och 22 §§ IL).

I enlighet med HFD:s avgörande RÅ 2004 ref. 2 gäller 100-(inkomst)basbeloppsregeln endast kapitalvinst avyttringsåret och de 5 föregående beskattningensåren på kvalificerade andelar *i ett och samma fåmansföretag*. 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 gränsbelopp och sparat 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:

- 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 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).

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 delägaraktier (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).

[Jfr Utdelning/kapitalvinst på *andelar i onoterade företag*, skattesats 5/6 x 30 %=25 % (42:15 a 1 st. IL) resp. utdelning/kapitalvinst på *börsaktier* (marknadsnoterade aktier), normalskattesatsen för kapital 30 % gäller (65:7 IL).]

\*OBS! Den s.k. värnskatten om 5 procent ska avskaffas den 1 januari 2020, så att statliga skatten och därmed marginalskatten sänks i motsvarande mån. Statliga skatten blir då 20 procent och högsta marginalskatt blir 52 procent i exemplet (om kommunalskatten antas vara 32 procent). Se Finansdepartementets promemoria Fi2019/02421/S1, Avskaffad övre skiktgräns för statlig inkomstskatt (s.k. värnskatt), från juni 2019.