

INKOMSTSKATT

En lärobok i skatterätt
Supplement december 2023

Peter Melz
Christer Silfverberg
Teresa Simon-Almendal
Roger Persson Österman

Nittonde upplagan

I detta supplement redovisas översiktligt nyheter i lagstiftning och rättspraxis på inkomstbeskattningens område till och med den 10 december 2023. Urvalet är begränsat till viktigare nyheter som har anknytning till innehållet i läroboken. Supplementet är disponerat efter sidnumreringen i den nittonde upplagan.

Del 1

Kapitel 3 Huvuddragen i den svenska inkomstbeskattningen

s. 67

I HFD 2023 not. 19 (fhh) konstaterade HFD att förvärv av tillgångar från en **trust**, som inte ansetts motsvara en svensk familjestiftelse, utgjorde en skattefri gåva från trustens bildare, som var syster till förvärvaren. Mot bakgrund av det angivna syftet med överlåtelsen, att behålla de företag som trusten indirekt innehade inom familjen, gåvans värde samt uppgifterna om den ersättning som förvärvaren/gåvomottagaren fått för utfört arbete i företagen ansåg HFD att överföringen hade ett annat syfte än att belöna förvärvaren/gåvomottagaren för hans arbetsprestationer.

Kapitel 4 Beräkning av beskattningsbar inkomst och skatt

s. 110

Det **ordinarie jobbskatteavdraget** förstärks från den 1 januari 2024; jfr 67 kap. 7 § IL. Samtidigt kompenseras de som fyllt 66 år genom att det förhöjda grundavdraget höjs.

Kapitel 5 Inkomst av tjänst

s. 125

Sedan den 1 juli 2023 gäller enligt 11 kap. 12 § b IL en tillfällig skattefrihet för **laddel** på arbetsplatsen. Se prop. 2022/23:84.

s. 131

Ett av villkoren för att en förmån i form av s.k. **personaloption** ska vara skattefri är enligt 11 a kap. 9 § 1 st. IL att det företag som personaloptionen avser inte får ha bedrivit verksamhet i mer än tio år efter utgången av det år då verksamheten ursprungligen påbörjades. Om företaget har förvärvat minst 25 procent av verksamheten från någon annan, ska personaloptionen enligt 9 § 2 st. förvärvas inom tio år från utgången av det år då den förvärvade verksamheten ursprungligen påbörjades.

I HFD 2023 ref. 53 (fhh) ansåg HFD att villkoret för skattefrihet inte var uppfyllt i ett fall då en nystartad verksamhet av visst slag skulle förvärfvas från ett företag som började bedriva verksamhet av ett annat slag för mer än tio år sedan. HFD framhöll bl.a. att syftet med bestämmelsen i 9 § 2 st. talar för att tidpunkten inte ska kunna flyttas fram genom att en verksamhet överförs från ett företag till ett annat. En förutsättning för att åldersvillkoret ska anses uppfyllt för det företag som förvärfvar verksamhet från något annat företag är enligt HFD att villkoret skulle ha ansetts uppfyllt för det överlåtande företaget om verksamheten hade varit kvar där.

s. 132

Genom HFD 2022 ref. 52 har slagits fast att en **syntetisk option** som en anställd förvärfvar från arbetsgivaren kan behandlas som värdepapper vid beskattningen, även om arbetsgivaren har rätt att återköpa optionen till marknadsvärde om den anställde skulle lämna sin anställning.

Kapitel 6 **Inkomst av kapital**

s. 169

I HFD 2023 ref. 12 (fhh) ansåg HFD att **byte av gäldenär** innebär att en fordran avyttras. I rättspraxis finns en rad fall där ändringar i aktiers rätt mot bolaget har ansetts innebära en avyttring av aktien och förvärfv av en ny aktie. I detta fall torde inte borgenärens rätt mot gäldenären i princip ha förändrats men däremot kan värdet på fordran ha påverkats av gäldenärsbytet.

En avyttring ansågs även föreligga i HFD 2023 not. 13 (fhh) där ett tyskt kommanditbolag (KG) konverterades till ett tyskt aktiebolag (GmbH).

Kapitel 7 **Bostadsbeskattningen**

s. 220

Inkomst av **uthyrning av en privatbostadsfastighet** beskattas som inkomst av kapital enligt bestämmelser i 42 kap. 30–32 §§. Däremot kan annan verksamhet på fastigheten utgöra näringsverksamhet såsom om vissa rum används för konsultverksamhet. I HFD 2023 ref. 18 ansåg HFD att en s.k. bed and breakfast-verksamhet föranleds av själva innehavet av fastigheten

och således ska behandlas på samma sätt som inkomster av uthyrning, dvs. som inkomst av kapital.

Del 2

Kapitel 10 Aktiebolag och ekonomiska föreningar

s. 352

I HFD 2022 ref. 49 (fhh) prövade HFD tillämpningen av de **riktade ränteavdragsbegränsningsreglerna** i 24 kap. 16–20 §§ IL. Huvudfrågan var om avdrag för ränteutgifter som uppkommit till följd av ett koncerninternt förvärv av aktier skulle vägras enligt 24 kap. 19 § på grund av att förvärvet inte var väsentligen affärsmässigt motiverat.

Bestämmelsen i 19 § motsvarar den tidigare gällande s.k. ventilen, som också innehöll uttrycket ”affärsmässigt motiverat” även om bestämmelsen var utformad på ett annat sätt. Ventilen tillämpades i bl.a. HFD 2011 ref. 90. HFD gjorde i det målet en uppdelning mellan organisatoriska och affärsmässiga skäl och framhöll att en omorganisation oftast är en intern angelägenhet inom intressegemenskapen som inte är affärsmässigt motiverad i den mening som avsågs i ventilen. För att uppfylla kravet på affärsmässighet behövde därför ett internt förvärv av en delägarrätt ske i nära anslutning till ett externt förvärv av samma delägarrätt.

HFD ansåg i 2022 års avgörande att skillnaden mellan organisatoriska och affärsmässiga skäl i princip bör upprätthållas även vid tillämpningen av den nu gällande bestämmelsen i 19 §. Men eftersom syftet med de nuvarande ränteavdragsbegränsningsreglerna är att träffa rena missbruksfall sänkte HFD kravet på tidsmässigt samband vad gäller interna förvärv som föregåtts av ett externt förvärv. Ett förvärv av en delägarrätt från ett annat företag i intressegemenskapen får därmed anses vara väsentligen affärsmässigt motiverat om förvärvet har ett direkt samband med och är föranlett av ett externt förvärv som är affärsmässigt betingat, även om det har förflutit någon tid mellan det föregående externa förvärvet och det interna förvärvet.

I det aktuella fallet ansåg HFD att tidskravet var uppfyllt och att förvärvet således var affärsmässigt motiverat.

s. 357

Utdelning från ett aktiebolag ska tas upp när den blir disponibel. I HFD 2023 not. 12 var frågan om beskattningstidpunkten för en utdelning från ett

utländskt fåmansföretag. Företaget hade 2012 fattat beslut om utdelning och utfärdat ett skuldebrev till aktieägaren, som vid denna tidpunkt var endast begränsat skattskyldig i Sverige. Utbetalning skedde 2017 då aktieägaren var obegränsat skattskyldig i Sverige. HFD fann att utdelningen varit disponibel 2012 och således inte skulle tas upp till beskattning 2017.

s. 360

I HFD 2023 not. 10 (fhh) har gåvor från ett bolag till välgörenhetsorganisationer efter beslut av bolagsstämman enligt 17 kap. 5 § aktiebolagslagen ansetts utgöra **utdelning** till aktieägarna i det överlåtande bolaget. Avgörandet ligger i linje med rättsfallet RÅ 2007 not. 161.

s. 364

I HFD 2023 not. 30 (fhh) hade ett aktiebolag inrättat ett personaloptionsprogram som gav de anställda rätt att efter en intjänandetid förvärva aktier i bolaget. För att säkerställa leveransen av aktier till de anställda hade bolaget emitterat **teckningsoptioner** som tecknats av bolaget självt. En av frågorna i målet var om bolaget skulle beskattas om det förde över teckningsoptioner till de anställda. De anställda skulle inte kunna använda teckningsoptionerna för något annat ändamål än att omedelbart teckna aktier i bolaget. HFD (en skiljaktig ledamot) ansåg att överföringen av teckningsoptionerna och den efterföljande aktieteckningen skulle ses i ett sammanhang och behandlas på samma sätt som om bolaget hade emitterat aktier direkt till de anställda. Bolaget skulle därför inte beskattas såsom om det avyttrat teckningsoptionerna mot marknadsmässig ersättning.

s. 368

Aktieägare som tilldelas **inlösenaktier** i samband med ett inlösenförfarande ska beskattas för utdelning i stället för inom kapitalvinstsystemet. Bestämmelserna träder i kraft den 1 januari 2025; se närmare prop. 2023/24:1 s. 244 ff.

TILLÄGGSSKATT FÖR STORA MULTINATIONELLA OCH NATIONELLA KONCERNER

I prop. 2023/24:32 föreslår regeringen att en **tilläggsskatt** ska införas. Förslaget är en implementering av ett EU-direktiv vars syfte är att säkerställa en global minimiskattenivå för stora multinationella och nationella koncerner. Förslaget är en del av ett omfattande internationellt arbete inom OECD och EU med att förhindra skatteflykt och aggressiv skatteplanering.

Tilläggsskatten innebär att företag i stora nationella eller multinationella koncerner, med en årlig intäkt på minst 750 miljoner euro, ska betala minst 15 procent av vinsten i skatt, oavsett var de befinner sig. Detta innebär att fördelarna med att flytta vinst från länder med hög skatt till länder med låg skatt minskar.

Tilläggsskatt utgår på en skattebas som i princip är av inkomstkaraktär. Det är dock inte en traditionell skattebas såsom den inkomst som beräknas enligt inkomstskattelagen. Skattebasen beräknas för koncernen och baseras på redovisade resultat beräknade enligt internationella redovisningsnormer.

För varje stat där koncernen bedriver verksamhet beräknas om inkomsterna är lågbeskattade. Den effektiva skattesats (erlagd skatt i förhållande till den beräknade skattebasen) jämförs med minimiskattesatsen 15 procent och blir avgörande för om inkomsterna i staten anses vara lågbeskattade. Föreligger lågbeskattning ska en tilläggsskatt betalas för att det totala skatteuttaget ska uppgå till minst 15 procent av skattebasen.

Ansvar för att betala en koncernenhets tilläggsskatt ska ligga så högt upp i koncernkedjan som möjligt – helst hos det yttersta ägarbolaget (moderföretaget). Om moderföretaget inte betalar hela tilläggsskatten kan även andra koncernbolag bli skyldiga att betala skatten.

Tillämpningen av lagen kommer kräva att företagen tar fram en rad uppgifter som för närvarande inte finns i redovisningen. Detta tillsammans med att lagen är mycket komplicerad innebär en stor arbetsbörda för företagen. Intäkterna från tilläggsskatt i Sverige bedöms uppgå till ca 500 miljoner kronor per år. Kostnaderna för företagen att tillämpa lagen beräknas bli ungefär lika höga.

De nya bestämmelserna föreslås träda i kraft den 1 januari 2024.

Kapitel 12 **Fåmansföretagsbeskattningen**

s. 411

HFD 2023 ref. 11 (fhh) gällde frågan hur uttrycket samma eller likartad verksamhet (se s. 408 f.) ska tolkas vid tillämpningen av **utomståenderegeln**.

A erbjöds att förvärva en mindre andel av aktierna i AB X, där han var verksam i betydande omfattning i en chefsbefattning. Bolaget ägdes till mer än 70 procent av AB Y, som i sin tur ägdes av flera fysiska personer vars aktier var kvalificerade på grund av deras verksamhet i Y. Delägarna var inte verksamma i betydande omfattning i X, men Y skulle föra över kapital till X genom en nyemission. Om bolagen skulle anses bedriva samma eller likartad verksamhet skulle utomståenderegeln inte vara tillämplig; se 57 kap. 4 § 1 st. 3 jämförd med 5 § 3 st. 2 IL. Denna slutsats kom Skatterättsnämnden fram till i sitt förhandsbesked.

HFD gjorde dock en annan bedömning och lyfte fram rättsfallet HFD 2012 ref. 67 II där samma eller likartad verksamhet inte ansågs föreligga när ett ägarsamband saknades mellan företagen. HFD konstaterade att det genom det avgörandet står klart att även andra omständigheter än sådana som är hänförliga till själva verksamheten kan beaktas och att syftet med bestämmelserna tillmäts avgörande betydelse.

HFD framhöll att delägarna i Y inte var verksamma i betydande omfattning i X och om de hade ägt aktierna direkt skulle det inte ha funnits någon risk för omvandling av arbetsinkomster till kapitalinkomster i det bolaget. Upparbetade vinstmedel i X kan inte heller tas ut av dem som kapitalinkomst eftersom de inte själva äger aktier i det bolaget. HFD drog slutsatsen att bolagen inte skulle anses bedriva samma eller likartad verksamhet. Eftersom utomstående-regeln därmed var tillämplig var A:s aktier inte kvalificerade.

Kapitel 15 **Överlåtelse och ombildning av företag**

s. 491

Till följd av ett nytt bolagsrättsligt EU-direktiv har flera ändringar gjorts i aktiebolagslagen under 2023. Det har införts en ny delningsform, delning genom separation, och ett nytt sätt för aktiebolag att omstrukturera sig över nationsgränserna inom EES, gränsöverskridande ombildning. Dessa bolagsrättsliga nyheter får också betydelse vid inkomstbeskattningen. Skattelagstiftningen har därför behövt anpassas i flera olika avseenden. Bland annat har det förtydligats

att reglerna om verksamhetsavyttring i IL kan vara tillämpliga när en delning görs enligt de nya reglerna. Möjligheterna till undantag från omedelbar återföring av avdrag för avsättning till periodiseringsfond och ersättningsfond har utvidgats till att omfatta en gränsöverskridande ombildning. Utgifter som ett aktiebolag har i samband med att bolaget för över sitt registrerade säte i Sverige till en utländsk stat inom EES ska dras av. För en fullständig redogörelse för de nya bestämmelserna hänvisas till prop. 2023/24:15.

Kapitel 16 **Stiftelser och ideella föreningar**

s. 512

Stiftelser som bedriver allmännyttig verksamhet kan vara inskränkt skattskyldiga. Ett av de allmännyttiga ändamålen är **social hjälpverksamhet**. Det kan bl.a. gälla stöd till ekonomiskt behövande. I HFD 2023 ref. 23 ansågs, med stöd av förarbetsuttalanden, att bidrag som lämnas till personer med funktionsnedsättning är social hjälpverksamhet oavsett om dessa är ekonomiskt behövande eller inte.

Kapitel 17 **Internationell skatterätt**

s. 541

Skattelättnaden för experter, forskare och andra **nyckelpersoner** utvidgas från att gälla under högst fem år räknat från den dag vistelsen i Sverige påbörjades till att i stället gälla under högst sju år. Som en följdändring justeras även kravet om att vistelsen i Sverige ska vara avsedd att vara högst fem år till att den i stället ska vara avsedd att vara högst sju år. Syftet med lagändringarna är att stärka de svenska reglernas konkurrenskraft. Lagändringarna träder i kraft den 1 januari 2024 och tillämpas första gången för vistelser i Sverige som påbörjas efter den 31 mars 2023.

s. 577

I HFD 2023 ref. 17 har klargjorts att en skattskyldig har rätt till **avräkning av utländsk skatt** som inte har kunnat avräknas ett tidigare år även om den skattskyldige under det år då avräkning begärs inte har utländska inkomster som har beskattats i utlandet.

s. 691

I HFD 2023 ref. 14 (fhb) önskade ett bolag, verksamt i Sverige, genom sin svenska filial få klarhet i vilken betydelse en OECD-rapport från 2008 om vinstallokering till **fasta driftställen** har vid tolkningen av svensk rätt. HFD framhöll att en förutsättning för att meddela förhandsbesked, oavsett om det är på den grunden att det är av vikt för sökanden eller för en enhetlig lagtolkning eller rättstillämpning, är att frågan avser sökandens skattskyldighet eller beskattning. För att en fråga ska kunna anses avse sökandens skattskyldighet eller beskattning måste det finnas ett underlag i form av faktiska omständigheter på vilka relevanta regler kan tillämpas. Ett ställningstagande i endast en rättslig fråga innebär inte att frågan avser en sökandes skattskyldighet eller beskattning. HFD fann att frågor som enbart tar sikte på sådan **abstrakt lagtolkning** inte kan besvaras i ett förhandsbesked.

s. 692

Om Skatterättsnämnden med hänsyn till ansökans innehåll finner att förhandsbesked inte bör lämnas ska ansökan enligt 12 § avvisas. Detsamma gäller om ansökan har kommit in för sent. HFD har under senare år undanröjt flera förhandsbesked och avvisat ansökningarna. Det kan finnas flera skäl härtill. Ansökningarna kan röra komplicerade utrednings-, bevis- eller värderingsfrågor, vilka lämpar sig bättre för det ordinarie beskattningsförfarandet, eller den av den sökande presterade utredningen kan vara ofullständig. Andra avvisningsgrunder kan vara att ansökan brister i något formellt hänseende eller att angelägenhetskravet, dvs. att ett förhandsbesked är av vikt för sökanden eller för en enhetlig lagtolkning eller rättstillämpning, inte är uppfyllt. Ett annat skäl kan vara att sökanden inte står inför ett framtida handlingsalternativ, utan att ansökan avser en redan pågående verksamhet. Se för **undanröjda förhandsbesked och avvisade ansökningar** t.ex. HFD 2022 not. 40 och 42, HFD 2023 not. 16, 18, 20, 32, 36 samt 37.