

INKOMSTSKATT – EN LÄROBOK I SKATTERÄTT

17:e upplagan

Supplement december 2019

I detta supplement redovisas översiktligt nyheter i lagstiftning och rättspraxis på inkomstbeskattningens område. Urvalet är begränsat till viktigare nyheter som har anknytning till innehållet i läroboken.

Supplementet är disponerat efter sidnumreringen i den sjuttonde upplagan.

DEL 1

Kapitel 3

Huvuddragen i den svenska inkomstbeskattningen

s. 82

Skattereduktion för **gåvor till ideell verksamhet** har återinförts. Under de förutsättningar som anges i 67 kap. 20–26 §§ IL har därmed en fysisk person rätt till skattereduktion för gåva som lämnats till en godkänd gåvomottagare och avser främjande av social hjälpverksamhet eller vetenskaplig forskning.

s. 86

Skattereduktionen för **fackföreningsavgift** har avskaffats.

s. 99, 100, 277 och 467

Flera lagändringar berör **socialavgiftssystemet**.

Arbetsgivare som anställer *unga personer* mellan 15 och 18 år har fått sänkta arbetsgivaravgifter på ersättningar upp till 25 000 kr per månad; se 2 kap. 28 § socialavgiftslagen.

Den *särskilda löneskatten* på förvärvsinkomster för personer som fyllt 65 år har avskaffats.

Den längsta tid som ett enmansföretag som anställer en första person

har rätt till nedsättning av arbetsgivaravgifterna (*växa-stöd*) har förlängts till 24 månader.

Arbetsgivare som anställer personer som inte är etablerade på arbetsmarknaden eller som stått utanför arbetsmarknaden en längre tid ska få ett s.k. *ingångsavgdrag* i form av en nedsättning av arbetsgivaravgifterna under de första 24 månaderna. Regeringen avser att återkomma till riksdagen med ett förslag under våren 2020.

Vid beräkningen av arbetsgivaravgifter på ersättning till personer som arbetar med *forskning eller utveckling* medges avgdrag med 10 procent av avgiftsunderlaget. Förutsättningarna och villkoren för avgdraget framgår av 2 kap. 29–31 §§ socialavgiftslagen. Regeringen avser att återkomma till riksdagen under våren 2020 med ett förslag om att nedsättningen av arbetsgivaravgifterna för personer som arbetar med forskning eller utveckling ska förstärkas.

Kapitel 4

Beräkning av beskattningsbar inkomst och skatt

s. 106

För att minska skillnaden i beskattningen mellan en pensionär med pensionsinkomst och en löntagare med arbetsinkomst och jobbskatteavgdrag har det **förhöjda grundavgdraget** förstärkts för dem som vid beskattningsårets ingång fyllt 65 år och som har förvärvsinkomster mellan ca 210 000 kr och 1 400 000 kr per år.

s. 108 och 110

Det övre skiktet för statlig inkomstskatt, den s.k. **värnskatten**, har slopats. Det medför att det endast finns en skiktgräns kvar. Den har för 2020 beräknats till 509 300 kr. På inkomster över denna nivå tas statlig skatt ut med 20 procent.

s. 113

Jobbskatteavgdraget har förstärkts. Som mest innebär det ytterligare ca 210 kr i lägre skatt per månad.

s. 114

Taket för skattereduktion för s.k. **RUT-arbeten** kr för den som inte fyllt 65 år har höjts från 25 000 kr till 50 000 kr.

s. 114

En ny skattereduktion ska införas för dem som bor i vissa **geografiska områden**, främst i Norrland och nordvästra Svealand. Den är avsedd att utgöra både en kompensation och en regional stimulans som kan underlätta och i viss mån attrahera till boende och arbete i dessa delar av landet. Regeringen avser återkomma till riksdagen med ett förslag som kan träda i kraft under 2020.

Kapitel 5

Inkomst av tjänst

s. 129

I HFD 2019 ref. 33 har ett bidrag från en arbetsgivare om 6 500 kr till friskvårdsaktiviteter inte ansetts utgöra en **personalvårdsförmån** av mindre värde.

Kapitel 6

Inkomst av kapital

s. 210

I HFD 2018 ref. 72 fann HFD att avyttring av **bitcoin** omfattas av bestämmelsen i 52 kap. 3 § 1 st. IL om kapitalvinst vid avyttring av andra tillgångar än personliga tillgångar och att omkostnadsbeloppet därmed ska beräknas enligt genomsnittsmetoden i 48 kap. 7 § IL. I målet hade den skattskyldige köpt, sålt och växlat den virtuella valutan bitcoin. Han hade också använt valutan för att köpa varor. Bitcoin kan användas för betalningar mellan privatpersoner via internet samt i vissa butiker och restauranger som accepterar valutan, och kan även innehas i kapitalplaceringssyfte. Valutan saknar utgivare och skapas i stället direkt i ett digitalt nätverk genom en speciell algoritm.

HFD fann att bitcoin inte är en sådan tillgång som särskilt nämns i definitionen av delägarrrätter i 48 kap. 2 § IL. Valutan ansågs inte heller vara en tillgång med liknande konstruktion eller verkningssätt som en aktie eller annan tillgång som räknas upp i paragrafen. Bitcoin ansågs därmed inte omfattas av bestämmelserna om avyttring av delägarrrätter. Bitcoin ansågs inte heller kunna jämföras med utländsk valuta i 48 kap. 4 § 2 st. IL. Inte heller något annat av de särskilt uppräknade tillgångsslagen i IL ansågs tillämpligt. Avyttring av bitcoin ansågs därmed omfattas av bestämmelsen i 52 kap. 3 § 1 st. IL om kapitalvinst vid avyttring av andra tillgångar än personliga tillgångar.

s. 206

För att öka rörligheten på bostads- och arbetsmarknaden ska taket för **uppskov** med kapitalvinst vid avyttring av privatbostad höjas från den 1 juli 2020. Det nya taket höjs till tre miljoner kr och ska liksom tidigare multipliceras med den skattskyldiges andel av ursprungsbostaden. Regeringen avser att under våren 2020 återkomma med ett förslag till riksdagen.

Kapitel 9

Inkomst av näringsverksamhet

s. 306

I HFD 2019 ref. 47 ansåg HFD att bostadsrätter som avyttrats av ett aktiebolag var **lagertillgångar** och inte kapitaltillgångar. Om bostadsrätterna hade ansetts vara kapitaltillgångar skulle vinsten vid en försäljning varit undantagen från beskattning, då de såsom andelar i en ekonomisk förening hade varit näringsbetingade andelar enligt 24 kap. 32 och 33 §§ IL. Vinsten på lagertillgångar är i sin helhet skattepliktig inkomst av näringsverksamhet.

Aktiebolaget hade förvärvat och sålt ett antal bostadsrätter under perioden från 2009. Under 2014 köptes och såldes sju bostadsrätter. HFD ansåg att bedömningen skulle ske med hänsyn till sådana omständigheter såsom t.ex. antalet omsatta bostadsrätter, innehavstid samt varaktighet och regelbundenhet i handeln och bedömde att i det aktuella fallet hade aktiebolaget bedrivit yrkesmässig handel med bostadsrätter och dessa var därmed lagertillgångar.

s. 336

I HFD 2019 ref. 20 hade ett bostadsföretag i en hyresfastighet bytt ut två-glasfönster med träram mot treglasfönster med aluminiumbeklädd träram. Frågan var om utgifterna skulle få dras av i sin helhet såsom utgifter för **reparation och underhåll** enligt 19 kap. 2 § IL eller om de till viss del skulle anses som en förbättringsutgift som fick kostnadsföras genom värde-minskningsavdrag.

HFD ansåg att för att en åtgärd skulle anses medföra en förbättring i förhållande till byggnadens ursprungliga skick måste det framgå att det rör sig om en mer markant förändring som kan anses förhöja byggnadens värde utöver vad som följer av en ordinär underhålls- och reparationsåtgärd. Då åtgärden ansågs vara en viss förbättring av byggnaden men som följde den allmänna tekniska utvecklingen av byggstandarderna så skulle den få dras av i sin helhet såsom utgift för reparation och underhåll.

s. 351

I samband med att skattesatsen för juridiska personer sänktes från 22 % till 21,4 % 2019 och 20,6 % 2021, infördes en övergångsbestämmelse för återföring av periodiseringsfonder i syfte att återföringar som beskattas med de nya lägre skattesatserna ska medföra en skatteökning som motsvarar skattesänkningen som erhöles avskattningsåret. Återföringar av gamla avsättningar ska därför uppräknas med 103 % respektive 106 %.

För koncernbidrag gäller en övergångsregel för avdrag där intäkten i mottagande bolag tas upp till en ny lägre skattesats.

DEL 2

Kapitel 11

Koncernbeskattning

s. 413

EUD har lämnat två förhandsavgöranden angående slutlig förlust vid avyttring av utländska dotter- respektive dotterdotterbolag. Förhandsavgörandena är svar på frågor ställda av HFD. Målen gäller moderbolags

avdragsrätt för förluster enligt 35 a kap. IL (**koncernavdrag**) vid försäljning av ett dotterbolag (mål C607/17, Memira Holding AB) respektive ett dotterdotterbolag (mål C 608/17, Holmen AB). EUD utvecklade närmare villkoren för avdragsrätt grundat på avgörandet i mål C-446/03, Marks & Spencer.

Kapitel 12

Fåmansföretagsbeskattningen

s. 423

I HFD 2019 ref. 52 (förhandsbesked), avsåg ett aktiebolag att mot var och en av bolagets verksamhetsgrenar emittera en serie preferensaktier. Aktier i respektive serie skulle förvärfas av de som arbetar i verksamhetsgrenen och utdelningen på aktierna bestämmas utifrån resultatet av det gemensamma arbetet i denna. Delägarna skulle kunna förvärva olika antal preferensaktier utifrån bl.a. senioritet.

HFD konstaterade att det i allmänhet saknas anledning att behandla belopp som enligt beslut på bolagsstämman betalas ut till aktieägarna som annat än **utdelning**. Domstolen ansåg dock att det i detta fall fanns en direkt koppling mellan lönsamheten i aktieägarens verksamhetsgren och utdelningen på dennes aktier samt att en betydande grad av differentiering av utdelningen mellan ägare av aktier av samma slag kunde uppnås. Den aktuella situationen ansågs därför jämförbar med den aktiebolagsrättsligt säregna situation som bedömdes i RÅ 2000 ref. 56. Den löpande utdelningen på preferensaktierna ansågs därmed utgöra ersättning för en arbetsprestation som skulle beskattas i inkomstlaget tjänst.

s. 426, 429 och 431

Andelar i ett fåmansföretag kan vara kvalificerade enligt 57 kap. 4 § första stycket IL på grund av att ett annat företag bedriver **samma eller likartad verksamhet**. Som beskrivs på sid. 431 har bestämmelserna inte omfattat indirekt ägande. Det har medfört att andelar inte ansetts kvalificerade enligt bestämmelserna i 4 § när vinstmedel förts över från ett företag ägt av fysiska personer till ett annat av dem indirekt ägt företag. I flera rättsfall har dock skatteflyktslagen tillämpats på sådana transaktioner. Från och med 2020 har denna lucka i lagtexten täppts igen (se 4 § första stycket 3). Förfarandet

kan alltså fortsättningsvis angripas med tillämpning av lagtexten i stället för med skatteflyktslagen.

I samband med denna ändring har lagtexten i 57 kap. 4 § första stycket om vad som är en **kvalificerad andel** redigerats om. Lagtexten har delats upp i tre punkter.

I punkt 1 anges att en andel är kvalificerad om andelsägaren eller någon närstående under beskattningsåret eller något av de fem föregående beskattningsåret har varit verksam i betydande omfattning i företaget.

En andel i ett direktägt företag kan enligt punkt 2 också bli kvalificerad på grund av att andelsägaren eller någon närstående under samma tidsperiod varit verksam i ett indirekt ägt fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag.

Enligt punkt 3 gäller dessutom att verksamhet i ett annat fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag som bedriver samma eller likartad verksamhet som ett företag som avses i punkt 1 eller 2 kan leda till att andelen i det direktägda företaget blir kvalificerad.

s. 430 och 533

Nya skatteregler har införts för **ägarskiftet** mellan närstående i fåmansföretag. Reglerna, som finns i 57 kap. 4 a § IL, har utformats som ett undantag från bestämmelserna om samma eller likartad verksamhet. Under förutsättning att vissa villkor är uppfyllda ska en andel i ett fåmansföretag inte anses kvalificerad enbart på grund av att någon annan närstående än andelsägarens make har varit verksam i betydande omfattning i ett annat fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag som bedriver samma eller likartad verksamhet.

En överlåtelse av ett verksamhetsföretag genom ett företag vars kapital huvudsakligen utgörs av köpeskillingen från överlåtelsen (ett s.k. trädbolag) kommer inte längre att behandlas skattemässigt olika beroende på om förvärvaren är en extern person eller en närstående.

s. 432

HFD:s dom den 19 juni 2018 i mål nr 6458-17 har fått notisnummer, HFD 2018 not. 24.

Kapitel 15

Överlåtelse och ombildning av företag

s. 514

I HFD 2019 ref. 7 skulle en fastighet överföras till en ekonomisk förening från en annan ekonomisk förening genom en **kvalificerad fusion** enligt 37 kap. IL. Den övertagande föreningen var ett privatbostadsföretag vari fastigheter beskattades enligt schablonmetoden i 39 kap. medan det överlåtande företags fastighetsinnehav beskattades enligt den konventionella metoden.

HFD ansåg att kontinuiteten i beskattningen enligt reglerna om kvalificerade fusioner ska ges företräde framför beskattningsordningen för privatbostadsföretag varför fastigheten skulle fortsatt beskattas enligt konventionell metod i det övertagande privatbostadsföretaget.

s. 521

I HFD 2019 ref. 40 ansåg HFD att ovillkorade aktieägartillskott som har lämnats till ett underskottsföretag inte får räknas med i utgiften för förvärvet av det bestämmande inflytandet vid tillämpning av **beloppsspärren**.

Kapitel 17

Internationell skatterätt

s. 568

I HFD 2019 ref. 13 fann HFD att **beskattningstidpunkten** för inkomster som härrör från en utländsk pensionsordning ska bestämmas utan beaktande av när skattskyldigheten inträder i det land där inkomsterna är intjänade. Normalt gäller alltså 10 kap. 8 § IL.

s. 574

I HFD 2019 ref. 36 fann HFD att ett företag som bedrev byggnadsverksamhet hade ett **fast driftställe** enligt dubbelbeskattningsavtalet med Polen.

s. 576

I HFD 2019 ref. 30 fann HFD att det inte är förenligt med unionsrätten att ta ut **kupongskatt** på utdelningar som lämnas till ett utländskt livför-

säkringsföretag när utdelningarna avser aktier som ingår i en pensions- eller kapitalförsäkring för vilken försäkringstagaren är skattskyldig till avkastningsskatt.

s. 576

Svenska juridiska personer kan kvitta mottagen skattepliktig utdelning mot bl.a. underskott från tidigare år, vilket innebär att den effektiva beskattningen av utdelningen skjuts upp till dess överskott uppstår. Detta har medfört en negativ särbehandling av utländska juridiska personer med underskott, som är skattskyldiga enligt kupongskattelagen. Ett nytt system införs därför med **anstånd med betalning av kupongskatt** vid utdelning till utländska juridiska personer som uppvisar underskott för det aktuella beskattningsåret (se prop. 2019/20:33). Lagstiftningen föranleds av EUD:s avgörande i mål C-575/17, Sofina SA m.fl.

s. 579

Arbetet med det **ekonomiska arbetsgivarbegreppet** har försenats och torde kunna införas först 2021.

s. 584

I HFD 2019 ref. 12 gällde person med ekonomiskt engagemang i Sverige. Framför allt mot bakgrund av att personen hade varit bosatt utomlands sedan 14 år tillbaka förelåg inte **väsentlig anknytning**.

s. 594

EUD har bedömt en tysk **CFC-reglering** i målet C-135/17 X GmbH utifrån reglerna i den fria rörligheten för kapital. Det beskattade bolaget hade hemvist i tredje land. EUD fann bl.a. att CFC-reglerna (som prövades i målet) är en inskränkning i kapitalets fria rörlighet i en objektivt jämförbar situation. Syftet med de prövade CFC-reglerna ansågs utgöra ett rättfärdigande tvingande skäl av allmänintresse, i synnerhet syftet att motverka skatteundandragande och skatteflykt. EUD fann dock mot bakgrund av reglernas konstruktion att de kunde strida mot proportionalitetsprincipen. Detta fick dock prövas i nationell domstol mot bakgrund av de tillämpliga reglerna om informationsutbyte.

s. 601

Rådets direktiv (EU) 2017/1852 av den 10 november 2017 om **skattetvistlösningsmekanismer** inom Europeiska unionen innebär att det införs EU-gemensamma bestämmelser om tvistlösning i fall av dubbelbeskattning inom EU. De berörda staterna ska genom ett förfarande vid ömsesidig överenskommelse försöka komma överens om hur dubbelbeskattningssituationen ska lösas. Direktivet innehåller även bestämmelser om att medlemsstaterna ska inrätta en rådgivande kommitté om staterna inte kan komma överens om en lösning. Direktivet har genomförts i svensk lagstiftning i lagen (2019:601) om tvistlösningsförfarande i ärenden som rör skatteavtal inom Europeiska unionen.

Kapitel 19

Beskattningsförfarandet

s. 690

HFD 2018 ref. 79 gällde ytterst avdragsrätt för räntekostnader, men HFD:s prövning begränsades till att avgöra om det förelåg förutsättningar för **efterbeskattning** och påförande av **skattetillägg**. SKV hade i målet bedömt att i ett holländskt bolags filial i Sverige saknades personer som hade mandat att bestämma om förvärv och avyttring av dotterbolagsaktier och om hur ett sådant förvärv ska finansieras. Verket ansåg att bolaget, genom att inte lämna några upplysningar om vilka funktioner som i detta hänseende fanns i filialen, hade lämnat oriktig uppgift och hävdade att uppgiften medfört att de ursprungliga beskattningsbesluten hade blivit felaktiga. SKV gjorde alltså gällande att det vid de aktuella årens taxeringar förelåg en upplysningsskyldighet för bolaget i nu aktuellt hänseende och att de ursprungliga beskattningsbesluten skulle ha fått ett annat innehåll om bolaget hade lämnat de upplysningar som SKV ansåg sig ha saknat.

HFD anförde dock att om SKV hade ansett att förekomsten av sådana beslutsfunktioner var relevant för frågan om allokering av dotterbolagsaktier till den svenska filialen, så var den information som lämnats i deklarationerna tillräcklig för att SKV borde ha utrett frågan. Det stod därmed enligt HFD klart att det inte var avsaknaden av information om de personer som har mandat att bestämma om förvärv och avyttring av dotterbolagsaktier

och hur ett sådant förvärv ska finansieras som ledde till de enligt SKV felaktiga beskattningsbesluten.

Sammanfattningsvis fann HFD att det saknades grund för efterbeskattning och påförande av skattetillägg.

s. 705 och 694

I HFD 2019 ref. 6 gällde frågan om det förekommit **osanna fakturor** i näringsverksamhet, jfr HFD 2012 ref. 69. Fråga var även om s.k. **reformatio in melius**.

Det i målet aktuella bolaget bedrev måleriverksamhet. Under en period om drygt ett år kostnadsförde bolaget ett nittiototal fakturor från ett konsultbolag om sammanlagt 4 000 000 kr avseende inhyrda målare. SKV gjorde revision hos måleribolaget. Revisionen avsåg kontroll av de fakturor som konsultbolaget hade ställt ut och utmynnade i att måleribolaget vägrades avdrag för inhyrd personal och i stället medgavs avdrag med samma belopp för löner samt påfördes arbetsgivaravgifter. Anledningen var att SKV ansåg att fakturorna från konsultbolaget var osanna i den meningen att de personer som utfört de arbeten som fakturorna avsåg inte hade tillhandahållits av konsultbolaget utan var anställda av måleribolaget. Av beloppet ansågs knappt hälften ha betalats till måleribolagets företrädare. Måleribolaget påfördes ytterligare arbetsgivaravgifter samt skattetillägg enligt reglerna om skönsbeskattning.

Den i målet tvistiga frågan avsåg de skatte- och avgiftsmässiga konsekvenserna av bolagets mellanhavanden med konsultbolaget. Den fråga som SKV ville få prövad var om det uttag som företrädaren ansågs ha gjort skulle behandlas som lön eller som utdelning. Verkets uppfattning var att uttaget skulle behandlas som lön och att måleribolaget skulle påföras arbetsgivaravgifter på beloppet.

HFD ansåg att utredningen i målet inte gav stöd för att de arbeten som fakturorna avsåg inte skulle ha utförts av personal som konsultbolaget tillhandahållit måleribolaget. Det fanns därmed inte fog för slutsatsen att fakturorna var osanna. Måleribolaget borde därmed ha fått avdrag för dem. Det innebar vidare att det inte fanns grund för att beskatta bolagets företrädare för vare sig lön eller utdelning. Härav följde att måleribolaget inte borde ha påförts arbetsgivaravgifter på någon del av det av konsultbolaget

fakturerade beloppet. HFD konstaterade vidare att det var uppenbart att måleribolaget därmed hade blivit för strängt bedömt i underinstanserna. Mot denna bakgrund ansåg HFD att det förelåg särskilda skäl att med stöd av 29 § förvaltningsprocesslagen besluta till det bättre (reformatio in melius) för bolaget och att underinstansernas avgöranden, såvitt gällde arbetsgivaravgifter, skulle undanröjas i sin helhet.

s. 722

Den som i ett ärende eller mål om skatt har haft kostnader för ombud, biträde, utredning eller annat som denne skäligen har behövt för att ta tillvara sin rätt har rätt till ersättning bl.a. om yrkandena i ärendet eller målet bifalls. I HFD 2019 ref. 16 prövade HFD hur det ska bestämmas vad som utgör skälig **ersättning för kostnader** i ärende eller mål om skatt. HFD utvecklade härvid sin syn på vad som avses med skälig tidsåtgång och skälig timkostnad, liksom vilka krav som kan ställas på en kostnadsspecifikation och på SKV:s beslutsmotivering. I det aktuella fallet konstaterades att skälighetsbedömningen försvårades av att det underlag som den skattskyldige hade givit in avseende det utförda arbetet innehöll flera brister. Med hänsyn härtill fick i stället en sammantagen skälighetsbedömning av hela det utförda arbetet göras. Motsvarande ansågs gälla för yrkandet för ersättning för kostnader i HFD, då målet avsåg en fråga av betydelse för rättstillämpningen.

s. 748

Av HFD 2019 ref. 38 framgår att en företrädare för en juridisk person kan bli personligt betalningsskyldig för överskjutande ingående mervärdes-skatt enligt 59 kap. 14 § SFL (**företrädaransvar**), även om företrädaren inte personligen har lämnat oriktiga uppgifter, vilket annars är ett objektivi krav för att 59 kap. 14 § SFL ska bli tillämplig. För företrädaransvar krävs dock också att övriga villkor i bestämmelsen är uppfyllda, t.ex. kraven på uppsåt eller grov oaktsamhet. Då kamarrätten inte hade prövat om dessa övriga villkor var uppfyllda återförvisades dock målet dit för fortsatt handläggning.